Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado
(Coordenadores)

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL: ESTATUTO, PEC45, PEC BRASIL SOLIDÁRIO, PEC110, NOTAS TÉCNICAS E VISÃO 2023

Max Limonad
Série Tributação & Desenvolvimento

C.CiF
Centro de Cidadania Fiscal

Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado
(Coordenadores)

Imposto sobre Bens e Serviços

Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, Notas Técnicas e Visão 2023

C.CiF
Centro de Cidadania Fiscal

Max Limonad
Série Tributação & Desenvolvimento

Conselho Editorial
Max Limonad

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho
Roberto Bueno

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS
CENTRO DE CIDADANIA FISCAL:
ESTATUTO, PEC45, PEC BRASIL SOLIDÁRIO, PEC110,
NOTAS TÉCNICAS E VISÃO 2023
CCiF e Editora Max Limonad
Versão Papel
Para adquirir acesse:
www.livrariamaxlimonad.com.br
Copyright: dos autores
Copyright da presente edição: Editora Max Limonad
Editora Max Limonad
Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da Éditions Gallimard

ISBN PDF pesquisável: 978-65-00-68343-1

AP653i Santi, Eurico Marcos Diniz de, Machado, Nelson [coordenadores].
Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023. / Bernard Appy. Nelson Machado. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

Coordenadores.
Anexos.
ISBN PDF Pesquisável 978-65-00-68343-1
1. IBS. 2. Impostos. 3. Bens. 4. Serviços. I. Santi, Eurico Marcos Diniz de. II. Machado, Nelson.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico sem a autorização prévia e expressa da editora.

2023

Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado
(Coordenadores)

Imposto sobre Bens e Serviços

Centro de Cidadania Fiscal:
Estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário,
PEC 110, Notas Técnicas e Visão 2023

Coordenadores

Eurico Marcos Diniz de Santi

Diretor do CCiF e Professor da FGV Direito SP, onde também é coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Recebeu o Prêmio Jabuti de Melhor Livro de Direito em 2008. É mestre e doutor em direito pela PUC-SP.

Nelson Machado

Diretor do CCiF. Ex-ministro da Previdência Social (2005-2007), é consultor e professor na Escola de Economia de São Paulo da FGV. Foi Secretário Executivo do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Secretário Executivo do Ministério da Fazenda.

Autores

Eurico Marcos Diniz de Santi

Diretor do CCiF e Professor da FGV Direito SP, onde também é coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Recebeu o Prêmio Jabuti de Melhor Livro de Direito em 2008. É mestre e doutor em direito pela PUC-SP.

Nelson Machado

Diretor do CCiF. Ex-ministro da Previdência Social (2005-2007), é consultor e professor na Escola de Economia de São Paulo da FGV. Foi Secretário Executivo do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Secretário Executivo do Ministério da Fazenda.

Bráulio Borges

Economista graduado pela FEA-USP e com mestrado em Teoria Econômica pela mesma instituição, atuando como economista-sênior da LCA Consultores desde 2004 e como pesquisador-associado do IBRE/FGV desde 2015

Bento Antunes de Andrade Maia

Doutor em economia pela UNICAMP e Mestre pela UFRJ. É professor de economia da FACAMP. Trabalhou na FIESP (2012-2014) e no Grupo de Energia do IE/UFRJ (2008-2011).

Debora Freire Cardoso

Doutora em Economia, Professora Adjunta do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG

Edson Paulo Domingues

Doutor em Economia, Professor Associado do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG.

Larissa Luzia Longo

Mestranda em Políticas Públicas no Insper e graduada em Direito pela PUC-SP. É pesquisadora do Núcleo de Tributação do Insper e foi pesquisadora do CCiF de 2019 a abril de 2023.

Melina Rocha

Diretora de Cursos da York University. Foi consultora do Banco Mundial (2019) e do IPEA (2015-2018) e professora da FGV Direito-Rio (2011-2018). É doutora e mestre pela Université de la Sorbonne Nouvelle – Paris 3 e graduada em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

**Bernard Appy, Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado também participaram da elaboração das notas técnicas enquanto diretores do CCiF.*

SUMÁRIO

PREFÁCIO 11

INTRODUÇÃO 15

CAPÍTULO I - HISTÓRIA DO CCIF, ESTATUTO E ATUAÇÃO NO DEBATE SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA 19

CAPÍTULO II - NOTAS TÉCNICAS 27

I - REFORMA DO MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS 29
II - ALÍQUOTA ÚNICA DO IBS 53
III - É POSSÍVEL IMPLEMENTAR DIRETRIZES DO IBS NA REFORMA DO PIS? 59
IV - IBS: APLICAÇÃO DO REGIME DE CRÉDITO FINANCEIRO 67
V - IBS NA INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO 71
VI - DESENHO JURÍDICO E DEFINIÇÃO DO CONTRIBUINTE LEGAL DO IBS 81
VII - BENEFÍCIOS FISCAIS E O IBS 101
VIII - EXONERAÇÃO DO IBS PARA FAMÍLIAS DE BAIXA RENDA 105
IX - AGÊNCIA TRIBUTÁRIA NACIONAL 115
X - TRIBUTAÇÃO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA NO IBSXI - IMPACTOS MACROECONÔMICOS ESTIMADOS DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA CONSUBSTANCIADA NA PEC 45/2019 123
XI - IMPACTOS MACROECONÔMICOS ESTIMADOS DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA CONSUBSTANCIADA NA PEC 45/2019 133
XII - IBS NÃO CUMULATIVO E A GARANTIA DE DEVOLUÇÃO DOS SALDOS CREDORES 173
XIII - TEXTO-BASE DA LEI COMPLEMENTAR DO IBS 181

XIV - PROPOSTA DE ATUALIZAÇÃO DA PEC 45/2019 259
XV - SIMULAÇÕES DOS IMPACTOS MACROECONÔMICOS, SETORIAIS E DISTRIBUTIVOS DA PEC 45/2019 287
XVI - ISENÇÃO 311
XVII - NOTA SOBRE O PL 3.887/2020 329
XVIII - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL BRASIL SOLIDÁRIO 347
XIX - CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES COM BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS – CF-IBS 371
XX - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS 385
XXI - 397
XXII - 405

ANEXOS 413

ANEXO I - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2019 (DO SR. BALEIA ROSSI E OUTROS) 415
ANEXO II - PROPOSTA DE LEI COMPLEMENTAR ESSENCIAL DO IBS (PEC 45/2019) 461
ANEXO III - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL DA COMISSÃO MISTA TEMPORÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA 471
ANEXO IV - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 110/2019 (SUBSTITUTIVO DE 16 DE MARÇO DE 2022) 595

PREFÁCIO

Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado

O Brasil está diante de oportunidade única: fazer a reforma da tributação sobre o consumo mais importante de nossa história. Trata-se de instalar o sistema tributário mais bem desenhado, sofisticado e integrado por alta tecnologia de informação, construído a partir do aprendizado empírico registrado em extensa bibliografia que retrata os sucessos e fracassos da implantação desse modelo de imposto em 170 países do mundo.

A PEC 45 é inédita iniciativa da sociedade civil organizada (academia, empresas e auditores fiscais): representa ruptura da lógica de uma longa série de iniciativas fracassadas de reformas tributárias unilateralmente promovidas pela estrutura estatal, entre as quais destaca-se: a proposta Collor (1992), a proposta Rigotto/Demes (1995, FHC) e a proposta Palocci/Mabel (2008, Lula). O insucesso de todas tem o mesmo denominador comum: não foram prioridades políticas do executivo federal, sofreram forte resistência de governadores, prefeitos e setores beneficiados por incentivos fiscais.

A origem da PEC 45 surgiu de novo paradigma proposto pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito-SP, inaugurado pelo projeto "Nossa Reforma Tributária" em 2014, em linha com os objetivos institucionais definidos pela presidência da Fundação Getúlio Vargas que justificaram a razão da existência e fundação desta nova escola de direito.

Em 2015, a inspiração do projeto "Nossa Reforma Tributária" informou a criação do CCiF (Centro de Cidadania Fiscal), "think tank" independente que tem por objetivo transformar o sistema tributário brasileiro em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil.

A estrutura do CCiF é financiada por empresas privadas escolhidas de modo a representar os mais diversos setores da economia, cujo objetivo é buscar segurança jurídica e ambiente de negócios para investir ainda mais no Brasil.

Nas eleições de 2018, o CCiF dialogou e percebeu a aceitação de sua proposta de reforma de tributação sobre o consumo por seis candidatos à Presidência da República: Fernando Haddad, Marina Silva, João Amoedo, Ciro Gomes, Geraldo Alckmin e Guilherme Boulos.

A vitória de Jair Bolsonaro adiou o processo, mas, em 2019, o poderoso senso político de Rodrigo Maia, então presidente da Câmara dos Deputados, solicitou ao CCiF apoio para elaboração da PEC 45, que foi apresentada pelo deputado Baleia Rossi, presidente do MDB, e tendo como relator o deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB), aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça, em 22 de maio de 2019.

Em seguida o texto da PEC 45 foi aprimorado pelo trabalho conjunto do CCiF com os técnicos do Comsefaz, recebendo a denominação "PEC Brasil Solidário" que dialogou intensamente com a proposta da PEC 110, sob a relatoria do senador Roberto Rocha , que aprimorou o texto original e obteve apoio político da poderosa CNM (Confederação Nacional de Municípios), que congrega mais de 5.000 municípios.

Trata-se de oportunidade histórica: a PEC 45 foi proposta pela sociedade representada pela Câmara dos Deputados, não foi elaborada pelo PT, mas é prioridade política do governo federal, em primeiro ano de mandato, conta com o apoio da maioria dos 27 entes federais, da maioria esmagadora dos municípios brasileiros e da sociedade civil brasileira.

É o fim do "manicômio jurídico tributário" protagonizado pelos conflitos e guerras fiscais causadas pela sobreposição de ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI que esfacelaram a federação para dar lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços, inaugurando novo federalismo cooperativo, com legislação nacional uniforme, compartilhada pelas três esferas de governos, cobrança, apuração e distribuição de recursos automática e centralizada em entidade de caráter nacional, neutro para incentivar a competitividade e o ambiente de negócios para as empresas, desonerando exportações, incentivando investimento e transparente para o cidadão, consumidor e eleitor, destinatário final da carga tributária sobre os bens e serviços que consome.

Registramos o agradecimento aos co-autores das notas técnicas explicitadas no Capítulo II, Bento Antunes de Andrade Maia, Bráulio Borges, Bento Antunes de Andrade Maia, Debora Freire Cardoso, Edson Paulo Domingues e Larissa Luzia Longo e Melina Rocha, assim como aos ex-diretores do CCiF Bernard Appy, Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado, que contribuíram com as notas à época de suas edições.

Também agradecemos às empresas parceiras do CCiF, Ambev S.A., Braskem S.A., Carrefour Comércio e Indústria Ltda., Coca-Cola Brasil, Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda., Itaú Unibanco S.A., MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda., Natura Cosméticos S.A., Raízen Energia S.A., Souza Cruz Ltda., Vale S.A. e Votorantim S.A., por acreditarem em nosso projeto de longo prazo e a todos que frequentemente contribuem com os debates das propostas do CCiF (auditores e procuradores fiscais das três esferas federativas, Secretários de Fazenda e Finanças, parlamentares e suas assessorias, advogados, economistas e acadêmicos).

INTRODUÇÃO

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o modelo de gestão fiscal do país.

Para alcançar esse objetivo, o CCiF se propõe a: (i) formular propostas de aperfeiçoamento da legislação e dos regulamentos e práticas de políticas públicas; (ii) elaborar estudos, com destaque para a avaliação do impacto econômico, fiscal, social e ambiental de longo prazo das propostas formuladas e de medidas que estejam em debate público; (iii) comparar as práticas brasileiras com as melhores práticas internacionais; (iv) participar ativamente do debate sobre os temas analisados, através de interlocução com o Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário nas esferas federal, estadual e municipal; (v) praticar o intercâmbio de experiências com outras entidades nacionais e estrangeiras dedicadas ao estudo e ao aprimoramento de políticas públicas; (vi) atuar junto à imprensa; e (vii) elaborar materiais didáticos e realizar cursos, visando contribuir para a qualificação do debate sobre políticas públicas no Brasil.

Em sua atuação, o CCiF toma como referência as características desejáveis de um bom sistema tributário, que estão bem estabelecidas na literatura: **simplicidade** para o contribuinte; **neutralidade**, de modo a não distorcer a organização eficiente da economia; **transparência**, para que os contribuintes consigam identificar o custo de sua contribuição ao financiamento do Estado; **equidade horizontal**, tratando de forma igual situações análogas, e **equidade vertical**, tributando mais aqueles com maior capacidade contributiva. Também entendemos que a função da tributação é **arrecadar**, ou seja, obter recursos para financiar políticas públicas da forma mais eficiente e justa possível.

A partir dessas características ideais, analisando as distorções da tributação no Brasil, o CCiF considera que todas as principais bases

de incidência da tributação carecem de revisão[1], embora a razão principal da mudança possa variar, como sumarizado a seguir:

Bens e serviços (consumo) – corrigir distorções alocativas que prejudicam o crescimento do país.

Renda – corrigir distorções distributivas e melhorar o ambiente de negócios.

Patrimônio – promover justiça social.

Folha de salários – estimular a geração de empregos formais, especialmente entre os trabalhadores de menor renda.

Embora reconhecendo que todos os temas listados acima sejam relevantes, a atuação do CCiF se concentrou, inicialmente, na tributação do consumo de bens e serviços, uma vez que essa é agenda de mudanças com maior impacto sobre o potencial de crescimento do país. O desenho atual da tributação do consumo – que representa quase metade da arrecadação brasileira – foge completamente ao desenho de um bom sistema tributário, na medida em que é altamente complexa, opaca, cumulativa e distorciva (levando as empresas a organizarem a produção de forma ineficiente), além de ser regressiva, pois a cesta de consumo das famílias ricas é menos tributada que a da população mais pobre.

Os estudos de Borges (2020)[2] e de Domingues e Cardoso (2020)[3], elaborados a pedido do CCiF, contribuem significativamente para demonstrar o elevado impacto econômico e social de uma boa reforma da tributação sobre bens e serviços.

Ainda que seu foco atual seja a tributação sobre o consumo, o CCiF possui estudos em andamento sobre propostas de aprimoramento das demais bases tributárias, realizando debates internos e apresenta-

---

[1] APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. In: NAKANO, Yoshiaki [org.]. *O Brasil sob reforma*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020. [versão eletrônica]

[2] BORGES, Bráulio. *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*. Estudo elaborado para o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

[3] DOMINGUES, E.P. e CARDOSO, D. F. *Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019*. Estudo elaborado para o Centro de Cidadania Fiscal. 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/ wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf.

ções em eventos. Em breve, serão publicadas notas técnicas formalizando as propostas de reforma da tributação sobre a folha de salários, sobre a renda do trabalho, sobre a renda do capital e sobre o patrimônio.

Para dar maior visibilidade a suas atividades, o CCiF entendeu que seria útil consolidar, no presente livro, notas técnicas e propostas de textos legais elaborados ao longo dos últimos anos. As notas técnicas têm por objetivo, além de dar publicidade às discussões, estudos e propostas do CCiF, estimular o debate da sociedade brasileira acerca dos problemas do nosso sistema tributário e colaborar com sugestões para reformar e aprimorar nossa tributação a partir das melhores práticas internacionais.

As notas técnicas apresentadas estão todas com as datas da publicação, de modo a ilustrar o progresso das discussões e trabalhos realizados pelo CCiF ao longo de sua trajetória, desde 2015. As formulações do CCiF são um trabalho em evolução, que, em alguns casos, pode conduzir a um aperfeiçoamento ou revisão de posições definidas anteriormente. O desenvolvimento, ao longo do tempo, das notas técnicas e das propostas de textos legais do CCiF retrata, em boa medida, essa evolução.

CAPÍTULO I – HISTÓRIA DO CCIF, ESTATUTO E ATUAÇÃO NO DEBATE SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

O Centro de Cidadania Fiscal foi criado em maio de 2015. Sua origem se inicia em meados de 2014, com os professores Eurico de Santi e Isaías Coelho, no projeto "Nossa Reforma Tributária" do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV Direito SP), que tinha por objetivo construir, no âmbito da sociedade civil, uma proposta de reforma tributária a ser encaminhada ao Congresso Nacional.

Ao longo do ano de 2014 foram realizados diversos encontros, contando com a colaboração de Nelson Machado e Bernard Appy e, assim, foi concebida a ideia de construir um *think tank* destinado a estudar, debater e propor reformas para simplificar o sistema tributário brasileiro e aprimorar o modelo de gestão fiscal do país.

Uma parte importante desse projeto de formação do CCiF foi o desenho do Estatuto Social que delineou as bases de atuação e os compromissos da Instituição:

O **Centro de Cidadania Fiscal** é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.

As diretrizes da atuação do **Centro de Cidadania Fiscal** são definidas em seu Estatuto, o qual dispõe que:

"Em sua atuação o **CCiF** privilegiará medidas que contribuam para o desenvolvimento sustentável do País, visando:

a) ampliar o potencial de crescimento de longo prazo da economia brasileira;

b) garantir a sustentabilidade fiscal, de modo a não transferir custo excessivo para as gerações futuras;

c) fomentar a transparência das ações, planos e políticas de governo;

d) reduzir as desigualdades sociais e regionais;

e) garantir o uso sustentável dos recursos naturais.

O **CCiF** atuará de forma independente e imparcial, tendo como referência os interesses difusos da população brasileira.

No exercício de suas atividades, o **CCiF** não defenderá o interesse econômico específico de qualquer empresa, grupo ou setor econômico, nem defenderá políticas que reduzam, de qualquer forma, o grau de concorrência na economia brasileira".

Outros elementos centrais da atuação histórica do CCiF, além do vínculo com as empresas parceiras que contribuem significativamente para respaldar o trabalho técnico e propositivo da Instituição, são os Grupos de Trabalho criados com parceiros da academia, advocacia, privada e pública, e dos fiscos municipais, estaduais e federal.

Essa atuação técnica e imparcial do CCiF tornou possível a identificação de interesses comum entre as empresas e o fisco: a simplificação tributária, a melhora na eficiência da arrecadação e redução da evasão fiscal e sonegação tributária. Além disso, o debate contou com uma forte presença da academia, com destaque para a Fundação Getúlio Vargas, de modo a formar uma importante articulação de interesses difusos e relevantes para o aprimoramento da tributação e com grande potencial de impulsionar o desenvolvimento econômico do país.

Como resultado desse amplo diálogo, ocorreu também uma aproximação com a esfera política, tanto com o Poder Legislativo, como com o Poder Executivo. Sobretudo em 2018, o CCiF buscou dialogar com os principais candidatos à Presidência da República, para mostrar como a modernização da tributação brasileira é essencial e benéfica para o país, independentemente de posições partidárias. Diversos presidenciáveis apoiaram publicamente as diretrizes da reforma tributária pautada pelo CCiF[4] [5].

No ano de 2018, o CCiF também formulou a proposta que originou a Emenda Substitutiva Global 7/2018, apresentada pelo deputado Mendes Thame à PEC 293-A/2004, a qual acabou dando origem, em 2019, à PEC 45/2019 de autoria do deputado Baleia Rossi.

A PEC 45/2019 foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019, com relatório do deputado João Roma.

---

[4] *Folha de São Paulo,* Uma boa proposta [editorial], 13 ago. 2018. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2018/08/uma-boa-proposta.shtml?utm_source=folha&utm_medium=site&utm_campaigntopicos?cmpidtopicos.

[5] KRUSE, Tulio. Sete candidatos à Presidência prometem unificação de imposto, *O Estado de São Paulo*, 21 set. 2018. Disponível em: https:// politica.estadao.com.br/noticias/eleicoes,sete-candidatos-a-presidencia-prome tem-unificacao-de-imposto,70002511810.

Na sequência, a proposta passou a tramitar na Comissão Especial da PEC 45/2019, presidida pelo deputado Hildo Rocha, com relatoria do deputado Aguinaldo Ribeiro[6].

Em 04 de março de 2020, foi instalada a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, presidida pelo senador Roberto Rocha, com composição de 50 deputados e 50 senadores, que tinha como finalidade a consolidação de uma proposta de reforma tributária do Congresso Nacional[7]. A Comissão Mista encerrou seu trabalho em 12 de maio de 2021, com a apresentação de relatório final e substitutivo.

O ano de 2020 também foi marcado pelo ingresso do Governo Federal no debate da reforma tributária. O então Ministro da Economia, Paulo Guedes, e sua equipe – da qual participa a ex-diretora do CCiF Vanessa Rahal Canado – apresentaram uma proposta de reforma tributária – a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), Projeto de Lei 3.887/2020 – baseada em um modelo de IVA, que, embora possua um escopo centrado apenas nas contribuições ao PIS e à COFINS, de competência federal, possui muitas similaridades e pode ser acoplada com a proposta do IBS nacional do CCiF.

Entre 2021 e 2022, o Senado Federal passou a protagonizar o debate sobre a reforma tributária, especialmente no âmbito da PEC 110/2019, relatada pelo Senador Roberto Rocha. O último substitutivo da PEC 110/2019 foi apresentado pelo relator em 16 de março de 2022.

Informações gerais

No que tange ao processo de formação e atuação do CCiF desde a sua criação, descreveremos a seguir a evolução da gestão e dos trabalhos do CCiF abordando os seguintes tópicos: (i) equipe CCiF; (ii) parceiros; (iii) grupos de trabalho e eventos; e (iv) íntegra do Estatuto Social.

(i) Equipe CCiF

A equipe do CCiF é comandada por dois diretores, Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Com uma formação multidisciplinar, especialmente em tributação, economia do setor público e

---

[6] Mais informações disponíveis em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/56a-legislatura/pec-045 - 19-reforma-tributaria.

[7] Mais informações disponíveis em: https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=2334.

de contabilidade, com grande experiência acadêmica, empresarial e na gestão da máquina pública, os diretores do CCiF possuem uma grande complementariedade entre si.

Isaías Coelho integrou a diretoria entre os anos de 2015 e 2018.

Vanessa Rahal Canado, que já contribuía com os estudos promovidos pelo CCiF desde o início da Instituição, foi diretora entre 2018 e 2019.

Bernard Appy foi diretor do CCiF entre 2015 e 2022.

Bento Antunes de Andrade Maia, economista, é pesquisador do CCiF desde novembro de 2018.

Larissa Luzia Longo, jurista, foi pesquisadora do CCiF entre 2019 e 2023.

Sheila Barreto de Lima é a secretária do CCiF desde 2015.

Melina Rocha Lukic, professora e pesquisadora, tem contribuído como consultora externa do CCiF desde 2020.

(ii) Parceiros

A participação das empresas parceiras no CCiF[8] tem sido crucial para a atuação da Instituição. Por meio de reuniões periódicas, ora quinzenais ora semanais, representantes de todos os patrocinadores auxiliam o CCiF a compreender as demandas das empresas e contribuem também no aperfeiçoamento técnico das propostas elaboradas.

É importante ressaltar, que as empresas que apoiam o CCiF respeitam o Estatuto Social, a imparcialidade do CCiF, e sua atuação focalizada na melhoria da tributação no país, sem atuar pelos interesses específicos de qualquer empresa, setor ou política que reduza o grau de concorrência da economia brasileira. Destaca-se também que os parceiros do CCiF são empresas de diversos segmentos da atividade produtiva, o que contribui para identificar problemas comuns e específicos da tributação, além de gerar um amplo debate com a sociedade.

São empresas parceiras do CCiF: Ambev S.A., Braskem S.A., Carrefour Comércio e Indústria Ltda., Coca-Cola Brasil, Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda., Itaú Unibanco S.A., MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda., Natura Cosméticos S.A., Raízen Energia S.A., Souza Cruz Ltda., Vale S.A. e Votorantim S.A.

---

[8] A lista das empresas parceiras está disponível no site do CCiF: https://ccif.com.br/parceiros/.

(iii) Grupos de Trabalho e Eventos

A construção de uma proposta de reforma tributária que beneficie todo o Brasil exige do CCiF o diálogo constante com representantes das mais diversas esferas da sociedade. Por essa razão, parte essencial da atuação do CCiF é a promoção de debates com a participação de economistas, juristas, contadores, representantes do setor público, empresários e políticos, dentre outros.

Os debates acontecem, em especial, nos chamados grupos de trabalho (GT). Atualmente, o CCiF possui dois grupos ativos: o GT IBS Operacional e o GT IBS LC e PEC 45/2019.

O GT IBS Operacional tem como objetivo construir propostas para operacionalização do IBS previsto na PEC 45/2019. Coordenado pelo diretor Nelson Machado, o grupo conta com a participação de especialistas das mais diversas atuações, sendo professores, advogados, economistas, contadores, representantes de empresas e, em especial, entidades representantes do fisco. A evolução do trabalho do grupo resultou na concepção da Agência Tributária Nacional e em algumas notas técnicas publicadas pelo CCiF.

O GT IBS LC/PEC 45 tem como principal objetivo construir o texto da lei complementar do IBS e efetuar as modificações necessárias na PEC 45/2019. Coordenado pelo diretor Eurico Marcos Diniz de Santi, o grupo de trabalho também tem sua composição bastante multidisciplinar e debate com o CCiF[9].

Além dos debates realizados dentro dos GTs, os quais recentemente passaram a ser transmitidos ao vivo pelo canal do CCiF no Youtube[10], o diálogo com a sociedade civil é amplamente defendido pelos diretores por meio da participação do CCiF em diversos eventos, seja enquanto organizador, seja enquanto convidado. Desde 2015, os diretores do CCiF participam de inúmeros debates para expor e aprimorar suas propostas de aperfeiçoamento do sistema tributário.

---

[9] O GT conta com a colaboração especial de Melina Rocha Lukic e o início de seu trabalho teve como ponto de partida a proposta de lei complementar do IBS desenvolvida no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas pelos pesquisadores Aldo de Paula Jr., Eduardo Perez Salusse, Gustavo da Silva Amaral e Gabriela de Souza Conca.

[10] Canal "Centro de Cidadania Fiscal – CCiF", disponível em: https://www.youtube.com/channel/UCoCY8E_iCYeLh1bwu1CcBTA.

As atividades do CCiF são periodicamente relatadas em newsletters quinzenais, disponíveis no site da Instituição[11], com destaque para as participações em eventos, artigos publicados na mídia, assim como todas as entrevistas dos diretores e principais menções ao CCiF nos veículos de comunicação.

(iv) Íntegra do Estatuto Social

CAPÍTULO I – OBJETIVOS E FORMA DE ATUAÇÃO

1.1 O Centro de Estudos Tributários e Financeiros, Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada, que opera com o nome de fantasia de Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), tem como objetivo contribuir para o aprimoramento das políticas públicas no Brasil, em particular, mas não exclusivamente, da política fiscal e da legislação tributária.

1.2 Visando à consecução de seus objetivos, o CCiF desenvolverá as seguintes atividades:

a) formulação de propostas de aperfeiçoamento da legislação e dos regulamentos e práticas de políticas públicas;

b) elaboração de estudos sobre os temas abrangidos pelo seu objeto, com destaque para: (i) avaliação do impacto econômico, fiscal, social e ambiental de longo prazo das propostas formuladas e de medidas que estejam em debate público; (ii) comparação das práticas brasileiras com as melhores práticas internacionais;

c) participação ativa no debate sobre os temas analisados, através de: (i) interlocução com o Poder Executivo e o Poder Legislativo nas esferas Federal, Estadual e Municipal e, quando cabível, também com o Poder Judiciário; (ii) intercâmbio de experiências com outras entidades nacionais e estrangeiras dedicadas ao estudo e ao aprimoramento de políticas públicas; (iii) atuação junto à imprensa, elaboração de material didático e realização de cursos, visando contribuir para a qualificação do debate sobre políticas públicas no Brasil.

[11] Consulte o histórico de edições das newsletters do CCiF e se inscreva para recebe-las em: https://ccif.com.br/newsletter/.

1.3 Em sua atuação o CCiF privilegiará medidas que contribuam para o desenvolvimento sustentável do País, visando:

a) ampliar o potencial de crescimento de longo prazo da economia brasileira;

b) garantir a sustentabilidade fiscal, de modo a não transferir custo excessivo para as gerações futuras;

c) fomentar a transparência das ações, planos e políticas de governo;

d) reduzir as desigualdades sociais e regionais;

e) garantir o uso sustentável dos recursos naturais.

1.4 O CCiF atuará de forma independente e imparcial, tendo como referência os interesses difusos da população brasileira.

Parágrafo primeiro. No exercício de suas atividades, o CCiF não defenderá o interesse econômico específico de qualquer empresa, grupo ou setor econômico, nem defenderá políticas que reduzam, de qualquer forma, o grau de concorrência na economia brasileira.

CAPÍTULO II – FINANCIAMENTO E GOVERNANÇA

2.1 O CCiF atuará por meio de projetos voltados ao enfrentamento de questões específicas de política fiscal e tributária e, quando cabível, de outras categorias de políticas públicas que sejam consideradas relevantes para a consecução de seus objetivos. Parágrafo único. Os projetos conduzidos pelo CCiF serão financiados, individual ou conjuntamente:

a) pelos Parceiros Estratégicos, assim entendidos os Patrocinadores dos projetos do CCiF que integram o Conselho de Orientação, de que trata o item 2.2, abaixo; ou

b) por outros Patrocinadores, que não integrarão o Conselho de Orientação.

2.2 A supervisão das atividades exercidas pelo CCiF ficará a cargo de um Conselho de Orientação, instância colegiada revestida das seguintes atribuições:

a) estabelecer seu próprio Regimento Interno;

b) definir os projetos que serão desenvolvidos pelo CCiF, bem como os temas que serão tratados no âmbito dos projetos, em conjunto e de comum acordo com os Diretores do CCiF;

c) opinar sobre o posicionamento do CCiF em relação aos temas analisados;

d) estabelecer critérios de governança para os projetos do CCiF que contem com Patrocinadores que não sejam Parceiros Estratégicos;

e) tomar conhecimento e opinar sobre a programação e a execução orçamentária e financeira do CCiF.

Parágrafo primeiro. Cada Parceiro Estratégico do CCiF terá direito de indicar 01 (um) integrante do Conselho de Orientação e respectivo suplente.

Parágrafo segundo. Os membros do Conselho de Orientação permanecerão no exercício de suas funções até sua destituição, a qualquer tempo, e não receberão qualquer remuneração pelo exercício de suas funções, sob qualquer forma ou pretexto. Parágrafo terceiro. É vedada a indicação de integrantes do Conselho de Orientação por Parceiros Estratégicos que estejam inadimplentes por mais de 90 (noventa) dias relativamente aos compromissos financeiros assumidos junto ao CCiF.

2.3 A admissão de novos Parceiros Estratégicos dependerá da concordância unânime dos membros do Conselho de Orientação. Parágrafo único. Perderão a condição de Parceiros Estratégicos aqueles que:

a) assim o solicitarem por escrito; b) permanecerem por um período superior a 90 (noventa) dias sem contrato ativo de financiamento de projetos do CCiF.

2.4 Aos Diretores do CCiF compete:

a) conduzir os trabalhos do CCiF;

b) definir o posicionamento do CCiF em relação aos temas analisados no âmbito dos projetos em curso;

c) prestar contas ao Conselho de Orientação sobre: (i) o andamento dos trabalhos realizados; e (ii) a programação e a execução orçamentária do CCiF;

d) discutir com o Conselho de Orientação a estratégia que pretendem adotar na condução dos projetos desenvolvidos.

CAPÍTULO II
NOTAS TÉCNICAS

I - REFORMA DO MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS[12]

Julho de 2019 (versão 2.2.)

Introdução

Esta nota tem como objetivo apresentar a contribuição do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) para a construção do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Ela representa o resultado de mais de três anos de discussões sobre diferentes alternativas para simplificar o sistema brasileiro de tributação sobre o consumo e para corrigir distorções que impactam negativamente a produtividade, o investimento e o ambiente de negócios do país.

O CCiF entende que compete ao sistema político decidir sobre eventuais mudanças no sistema tributário brasileiro, mas entende que é importante que tais decisões sejam tomadas com base em análises técnicas consistentes e na avaliação dos custos e benefícios de diferentes alternativas.

O trabalho do CCiF tem como referência as seguintes características, desejáveis para um bom sistema tributário, de acordo com a literatura consolidada: simplicidade, neutralidade, transparência, isonomia e capacidade de arrecadação.

Nas seções seguintes são apresentadas: (1) uma descrição das distorções resultantes do atual modelo de tributação de bens e serviços

---

[12] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

no Brasil, (2) as dificuldades para correção destas distorções, e, final e centralmente, (3) a proposta de reforma desenvolvida pelo CCiF.[13]

1. Distorções da tributação de bens e serviços no Brasil

Antes de apresentar as propostas desenvolvidas pelo CCiF, é importante entender por que é necessário (e urgente) reformar o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Os problemas deste modelo ficam claros quando tomamos com referência o padrão adotado pela maioria dos países do mundo, que é o do imposto sobre o valor adicionado (IVA).

1.1. Como funciona o IVA?

O IVA é um imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que ele seja um tributo neutro – cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização (ver Tabela 1).

Tabela 1. Exemplo de incidência de um IVA

	Valor da Venda (A)	Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)
Etapa 1	100	10%	10		10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Produto final	400	10%	**40**	20	20
Tributação total					**40**

Obs. O crédito corresponde ao débito da etapa anterior. Elaboração própria.

[13] Por se tratar de uma nota que resume o conteúdo que é detalhado em notas técnicas específicas, optou-se por não colocar nesta nota as referências bibliográficas utilizadas, as quais constarão das notas específicas. As notas técnicas específicas já disponíveis são acessíveis através do site www.ccif.com.br.

Em um IVA bem estruturado, os ativos fixos geram crédito integral e imediato e os créditos acumulados são devolvidos no caso de exportação, enquanto as importações são tributadas de forma equivalente à produção nacional. Isto faz com que o IVA seja efetivamente um tributo incidente sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e circulação.

Outras características de um bom IVA são a incidência sobre uma base ampla – que alcança todos os bens e serviços – e a adoção do princípio do destino, pelo qual nas transações entre países (ou entre estados, em uma federação) o imposto pertence integralmente ao país (estado) de destino. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja um imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

Na maioria dos países do mundo há apenas um IVA, com poucas alíquotas. Na maioria dos IVAs modernos (criados nos últimos 20 anos) há apenas uma alíquota positiva.

1.2. Problemas do modelo brasileiro

Ao contrário da grande maioria dos países, que possuem apenas um IVA, com base de incidência ampla e não-cumulativo, o Brasil possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam uma série de problemas:

- base de incidência altamente fragmentada setorialmente (ver Quadro 1);
- legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais;
- sérios problemas de cumulatividade, que resultam da existência de tributos puramente cumulativos (ISS e parte do PIS/Cofins) e de restrições ao aproveitamento de créditos nos tributos não-cumulativos (ICMS, IPI e parte do PIS/Cofins);
- fortes restrições ao ressarcimento de créditos tributários acumulados pelas empresas;
- cobrança do ICMS no Estado de origem nas transações interestaduais, o que abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras.

Quadro 1. Padrão de incidência tributária setorial

	IPI	ICMS	ISS	PIS/Cofins	
				Ñ Cumul.	Cumul
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

As áreas destacadas indicam o tipo de incidência mais comum para uma empresa típica do setor. Elaboração própria.

As consequências deste modelo distorcivo são várias. Em primeiro lugar, ao contrário do IVA, que é um imposto apenas sobre o consumo, os tributos brasileiros oneram a produção, as exportações e os investimentos, prejudicando a competitividade do País e o crescimento de longo prazo.

Em segundo lugar, a complexidade dos tributos brasileiros sobre bens e serviços resulta em um custo de cumprimento de obrigações acessórias extremamente elevado. Não é por outro motivo que, para o Banco Mundial, o Brasil é o campeão mundial em horas gastas por uma empresa de porte médio para pagar impostos.

Em terceiro lugar, por conta da complexidade do sistema tributário, o grau de litígio entre os contribuintes e o fisco é altíssimo, o que não apenas eleva os custos para as empresas, mas também gera uma situação de forte insegurança jurídica, prejudicando os investimentos. Ainda que não se disponha de uma comparação abrangente com outros países, há vários indícios de que o grau de litígio sobre matérias tributárias no Brasil é um dos mais elevados (senão o mais elevado) do mundo.

Em quarto lugar, a diversidade de formas de incidência e a multiplicidade de alíquotas, exclusões bases de cálculo, benefícios e regimes especiais tornam impossível saber qual o montante de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço. Enquanto um bom IVA é transparente (ou seja, o imposto cobrado na venda ao consumidor final corresponde exatamente ao que foi cobrado na cadeia de produção e comercialização), no Brasil o montante cobrado depende da forma de organização da produção e da existência de benefícios fiscais, regimes especiais ou incidência cumulativa em alguma etapa da cadeia.

Por fim, e principalmente, as distorções na tributação dos bens e serviços fazem com que a estrutura produtiva do Brasil se organize de forma extremamente ineficiente. Isto ocorre porque – ao contrário do modelo do IVA, em que a incidência é a mesma não importando como a produção se organiza – o modelo brasileiro permite que o custo dos tributos varie muito em função da forma de organização da produção. Para reduzir o custo tributário, as empresas brasileiras optam por formas de organização (em termos setoriais, geográficos, de porte e de internalização ou terceirização de atividades), que são ineficientes do ponto de vista econômico. Ou seja, se não fossem as distorções tributárias, o Brasil poderia produzir mais bens e serviços com a mesma quantidade de trabalho e de capital alocados atualmente.

Em suma, os tributos brasileiros sobre bens e serviços não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos. As consequências são: grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e uma absoluta falta de transparência do custo tributário para o cidadão.

À luz destes problemas, fica claro que é necessário reformar o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços e aproximar suas características das de um bom IVA. A questão é como fazê-lo.

2. Dificuldade de migrar do modelo atual para o IVA

Se é claro que é preciso corrigir as distorções dos tributos brasileiros sobre bens e serviços, há menos clareza sobre como fazê-lo. Uma alternativa seria fazer mudanças pontuais nos tributos existentes, procurando corrigir seus defeitos e aproximá-los do padrão de um bom IVA. Esta é uma estratégia possível, mas com efeitos limitados e dificuldades de implementação.

Em primeiro lugar, parte importante dos problemas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços é de natureza estrutural. Este é o caso, por exemplo, da existência de tributos puramente cumulativos, como o ISS e parcela do PIS/Cofins. É o caso também da fragmentação da base de incidência entre diversos tributos, o que impede o funcionamento eficiente do regime não-cumulativo de débitos e créditos (por exemplo, débitos de ISS não geram créditos de ICMS e vice-versa).

Estes são problemas sérios, que impedem a adoção de um modelo semelhante ao do IVA, e que não podem ser resolvidos através de

mudanças pontuais. Adicionalmente, tentativas de unificar bases de incidências dos tributos atuais – como a unificação do ICMS com o ISS – tendem a gerar fortes resistências por conta de seu impacto sobre a autonomia federativa e a repartição da receita entre Estados e Municípios.

Em segundo lugar, a modificação das características dos tributos atuais para aproximá-las das de um bom IVA pode gerar problemas sérios de transição. Um exemplo seria a migração da cobrança do ICMS para o Estado de destino (através da redução das alíquotas interestaduais do imposto), aproximando suas características das de um bom IVA. Tal mudança teria muitos efeitos positivos, inclusive a redução da guerra fiscal, mas também poderia gerar vários problemas, como um aumento relevante da carga tributária e o acúmulo de créditos tributários nas operações interestaduais.[14]

Outro exemplo seria a adoção de um mecanismo de ressarcimento tempestivo de créditos tributários acumulados. É muito difícil adotar um regime de devolução rápida dos créditos sem que isso provoque uma perda de receita relevante para os Estados e para a União, por conta do enorme estoque de créditos acumulados que precisariam ser ressarcidos. Este é um problema especialmente relevante no atual momento de crise fiscal.

Por fim, é preciso avaliar a relação entre o custo político e os benefícios de mudanças pontuais. No caso de uma eventual reforma do PIS/Cofins, por exemplo, haveria uma melhora da qualidade destes tributos, mas esta melhora resolveria apenas uma pequena parte dos problemas da tributação de bens e serviços no Brasil.[15] Em contrapartida,

---

[14] O aumento da carga tributária ocorre porque o imposto que não é cobrado no estado de origem por conta dos benefícios fiscais passa a ser cobrado no estado de destino. Já o acúmulo de créditos tende a ocorrer no caso de empresas que adquiram insumos internamente ao estado (a alíquotas elevadas) e vendam parte relevante da produção para outros estados (com tributação nula ou baixa). Tais empresas acumulariam créditos, mas não gerariam débitos que permitissem o aproveitamento desses créditos.

[15] A reforma do PIS/Cofins vem sendo discutida no Ministério da Fazenda desde 2015 (veja-se, por exemplo: http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ ascom/2015/dezembro/fazenda-conclui-reforma-que-simplifica-a-contribuicao - para-o-pis). Em sua versão completa, tal reforma contemplaria três mudanças principais: a) a adoção do regime não-cumulativo para todas os setores e empresas (exceto aquelas com receita inferior ao limite de faturamento do SIMPLES); b) a adoção do regime de "tributo *vs* tributo", pelo qual os débitos de PIS e Cofins passariam a ser discriminados nos documentos fiscais e gerariam

o custo político da reforma do PIS/Cofins pode ser elevado, inclusive porque boa parte do setor de serviços e o setor de construção civil já se posicionaram contra a proposta. Neste cenário, as dificuldades para a aprovação da mudança do PIS/Cofins (ao menos do ponto de vista de seu impacto setorial) provavelmente não seriam muito menores que as enfrentadas em uma reforma abrangente.

Situação semelhante diz respeito a um eventual esforço de aprovação de Resolução pelo Senado Federal reduzindo as alíquotas interestaduais do ICMS. É importante avaliar se o custo político desta mudança (que tende a ser elevado) compensa os seus benefícios, tendo em vista que o ICMS, mesmo com a redução das alíquotas interestaduais, seguiria sendo um imposto de péssima qualidade.

Em suma, ainda que mudanças pontuais nos tributos brasileiros sobre bens e serviços sejam possíveis, seus efeitos tendem a ser limitados (considerando a natureza estrutural das distorções), os problemas de transição são relevantes, e seu custo político pode não ser muito menor que o de uma mudança ampla, cujos efeitos positivos sobre a economia seriam muito maiores.

3. A proposta do Centro de Cidadania Fiscal

Dados os limites e as dificuldades em promover mudanças no sistema atual, o CCiF está propondo uma reforma ampla, baseada na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um imposto, do tipo IVA, denominado ***Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)***, cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios.[16] O modelo seria complementado por um imposto seletivo, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como fumo e bebidas alcoólicas.

A seguir são apresentadas as principais características do modelo proposto, com destaque para o regime de transição dos tributos atuais para o novo imposto e o sistema de transição para a distribuição

---

crédito equivalente; e c) a adoção do regime de "crédito financeiro", pelo qual seria ampliada a possibilidade de apropriação de créditos tributários pelas empresas.

[16] Neste texto, toda referência a "estados" inclui também o Distrito Federal.

federativa da receita. A presente nota tem como objetivo apresentar apenas as principais características da proposta, as quais serão detalhadas em notas técnicas específicas.

3.1. Características básicas do IBS

O IBS seria um imposto não cumulativo, com todas as características de um bom IVA.

O **fato gerador** do IBS compreenderia as operações onerosas com bens tangíveis e intangíveis, inclusive as locações, licenciamentos e cessão de direitos, e os serviços.

A **base de cálculo** do IBS não contempla seu próprio montante, bem como, durante a transição, o valor dos cinco tributos que estão sendo substituídos (**incidência "por fora"**).

Os **contribuintes** do imposto seriam todos aqueles que realizam o fato gerador, sejam pessoas jurídicas ou físicas. Haveria um limite de faturamento abaixo do qual seria facultativo o registro de pequenos empreendedores para recolhimento do imposto.

O **método de apuração** seria o sistema de débito e crédito, no qual os contribuintes recolhem periodicamente o valor correspondente à diferença entre o imposto lançado nas vendas e o imposto incidente em suas compras. A escrituração dos débitos e créditos e a apuração do imposto seria feita por estabelecimento, mas o pagamento seria feito de forma consolidada e centralizada por CNPJ (matriz), compensando-se créditos e débitos de todos os estabelecimentos (matriz e filiais), mesmo quando estiverem localizados em diversos municípios.

O regime de crédito seria o de **crédito financeiro**, no qual todo o imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito. Haveria restrições apenas à apropriação de crédito relativo a bens e serviços adquiridos para uso pessoal dos sócios ou empregados da empresa e não relacionados à atividade empresarial.

O prazo para o **ressarcimento de créditos acumulados** seria de até 60 dias contados da data do pedido feito pelo contribuinte. Na hipótese de haver indícios de irregularidades na constituição dos créditos, este prazo poderia ser estendido por mais 120 dias, correndo durante este prazo juros (à taxa Selic) sobre o valor a ser ressarcido. Passado o prazo de 180 dias sem conclusão do processo de investigação, o valor correspondente aos créditos se tornaria transferível a terceiros, independentemente de autorização do fisco.

As **exportações** seriam totalmente desoneradas, por meio da garantia de manutenção e devolução dos créditos aos exportadores.

O imposto incidente na aquisição de bens e serviços destinados à ampliação do ativo imobilizado seria creditado total e imediatamente, garantindo a desoneração completa dos **investimentos**. A vantagem deste modelo – relativamente à desoneração de bens de capital – é que ele não requer a discriminação dos bens e serviços adquiridos entre insumos e investimentos.

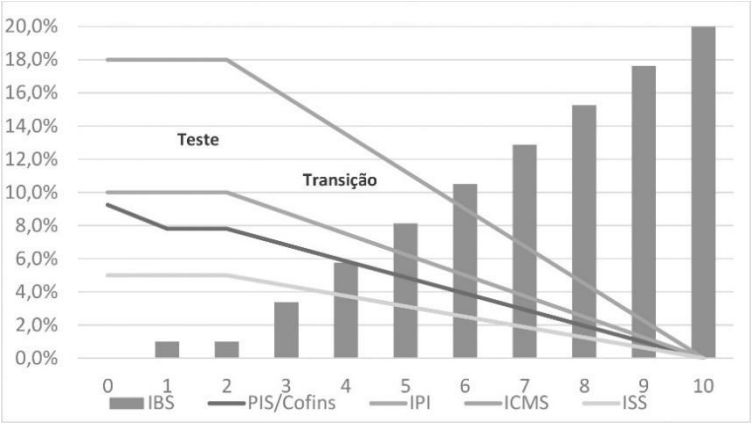
3.2. Transição para as empresas

A transição para o novo modelo de tributação seria feita de forma progressiva, ao longo de dez anos, mantendo-se a carga tributária constante.

Mais precisamente, a proposta é que o IBS seja criado com uma alíquota baixa (de 1%), a qual seria mantida por um período de teste de dois anos, reduzindo-se compensatoriamente a alíquota da Cofins. O período de teste de dois anos serviria não apenas para avaliar o funcionamento do novo imposto, mas também para dimensionar de forma precisa o seu potencial de arrecadação.

Após o período de teste, a transição seria completada em mais oito anos, através da elevação progressiva e linear da alíquota do IBS e da simultânea redução das alíquotas dos cinco tributos atuais, que ao final do processo seriam extintos (ver exemplo simplificado no gráfico abaixo).

Gráfico 1. Transição do IBS



Este modelo permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Isto é possível, pois o modelo permite dimensionar com precisão a perda de receita dos tributos atuais, a qual seria linear (de 12,5% no primeiro ano de transição, 25% no segundo e assim por diante), bem como o potencial de arrecadação (por ponto percentual de alíquota) do IBS. Ou seja, no primeiro dos oito anos de transição a alíquota do IBS seria elevada em percentual tal que resultasse em um aumento de receita equivalente a 12,5% da receita dos cinco tributos atuais, e assim sucessivamente.

O longo período de transição proposto se justifica por dois motivos. O primeiro é que a mudança de modelo afeta os preços relativos, e é necessário um prazo para que os consumidores e as empresas se ajustem à nova realidade, inclusive renegociando contratos, quando necessário. O segundo motivo é que diversas empresas são atualmente contempladas por benefícios fiscais, que deixariam de existir no novo modelo. Embora em sua grande maioria tais benefícios sejam distorcivos, sua eliminação brusca poderia gerar turbulências, ao tornar várias unidades produtivas não competitivas. Ou seja, o prazo de transição precisa ser longo o suficiente para que as empresas se adaptem de forma não-traumática à mudança, mas curto o suficiente para que os novos investimentos sejam feitos tendo por referência o novo modelo tributário e não o antigo.

Em particular, o modelo de transição proposto seria uma forma organizada de saída da guerra fiscal do ICMS, pois à medida em que as alíquotas do ICMS fossem sendo reduzidas os benefícios perderiam força, sendo extintos ao final do prazo de transição.

Por fim, é possível que, ao final da transição, as empresas possuam créditos tributários a recuperar dos tributos que serão extintos. Como o modelo proposto não contempla qualquer forma de comunicação entre os cinco tributos atuais e o IBS, sugere-se que o estoque de créditos acumulados de ICMS, PIS/Cofins e IPI seja securitizado e convertido em títulos da dívida pública da União e dos estados (com garantia da União).

3.4. Alíquotas, isenções e regimes especiais

O CCiF entende que o IBS deveria ter uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, por várias razões. Em primeiro lugar, porque simplifica muito o processo de arrecadação. Em segundo lugar, porque a adoção de alíquota uniforme dispensa a classificação dos bens

e serviços em diversas categorias, a qual inevitavelmente gera distorções e contencioso. Em terceiro lugar, porque a uniformidade da alíquota empodera o cidadão, que sabe exatamente qual é a participação do governo no custo dos bens e serviços que está adquirindo, e passa a ter condições de comparar este custo com o retorno obtido na forma de serviços públicos.

Não é por acaso que a literatura internacional recomenda fortemente a adoção do IVA com alíquota uniforme, e a grande maioria dos IVAs criados nas últimas décadas segue esse padrão.

O CCiF entende que o IBS deve ter o mínimo de isenções e de regimes especiais de cobrança do imposto. Por motivos de natureza técnica, eles podem ser necessários em algumas situações, como é o caso de contribuintes de porte muito pequeno, ou da adoção do regime de tributação monofásica para alguns poucos produtos, como combustíveis e cigarros.

O CCiF reconhece que a transição para um modelo de alíquota uniforme é politicamente complexa, dado o grande diferencial de incidência setorial do regime tributário atual, e que inevitavelmente haverá pressões para a adoção de alíquotas diferenciadas para alguns bens ou serviços. O mero fato de um setor ser tributado a uma alíquota mais baixa atualmente não é, no entanto, motivo suficiente para manter um tratamento diferenciado no novo modelo. Qualquer discussão sobre alíquotas reduzidas deve ter por base uma avaliação sobre se há motivos justificáveis para o tratamento diferenciado e, principalmente, sobre se estes motivos compensam o custo de um sistema tributário mais complexo e menos transparente.

Além do mais, é essencial que se entenda que a concessão de tratamento diferenciado para um setor, que resulte em menor carga, significa que todos os demais setores terão de se sujeitar a alíquotas mais altas para manter a arrecadação.

Extrafiscalidade

Atualmente, os tributos brasileiros sobre bens e serviços são largamente utilizados com fins extrafiscais (não arrecadatórios) de natureza social, setorial ou regional. Este é o caso, por exemplo, da desoneração da cesta básica, dos benefícios setoriais e regionais do PIS/Cofins e do ICMS (inclusive os incentivos da guerra fiscal) e dos benefícios para a Zona Franca de Manaus.

O CCiF entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo deste imposto deve ser o de arrecadar para financiar a despesa governamental. Objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos.

Isto fica claro, por exemplo, quando consideramos a desoneração da cesta básica. Embora as famílias pobres despendam uma parcela maior de sua renda na aquisição de produtos da cesta básica, as famílias ricas despendem, em termos absolutos, um valor maior na aquisição desses produtos.[17] Neste contexto, é mais eficaz, do ponto de vista distributivo, arrecadar o imposto sobre os produtos da cesta básica e transferir o montante arrecadado para as famílias mais pobres. Tal modelo pode ser implementado através da elevação do valor alocado aos programas de transferência de renda (como o Bolsa Família), ou através de um regime de "isenção personalizada", no qual o imposto pago pelas famílias de menor renda em seu consumo (identificado através do registro do CPF nas compras) é devolvido a essas famílias no mês subsequente, através dos cartões dos programas sociais, observado um limite por família.

O mesmo raciocínio se aplica aos demais objetivos extrafiscais dos atuais tributos sobre bens e serviços. Isso não significa que os objetivos de políticas públicas que atualmente são promovidos via benefícios no âmbito do PIS/Cofins, ICMS, IPI ou ISS devam ser abandonados. Significa apenas que há instrumentos mais eficientes que esses tributos (e que o IBS) para a promoção de tais objetivos – sejam eles de política industrial, regional ou social.

Um tema que merece especial atenção diz respeito à concessão de benefícios tributários no âmbito do ICMS. O CCiF reconhece que a forte disparidade regional brasileira requer a adoção de medidas voltadas ao desenvolvimento das regiões mais pobres. No entanto, benefícios de ICMS, especialmente os da guerra fiscal, não são uma forma eficiente de resolver as desigualdades regionais, por dois motivos. O primeiro é que a guerra fiscal se generalizou e hoje todos os estados da federação, até os mais ricos, concedem incentivos, o que leva a uma forte redução da receita dos estados com efeito limitado para o desenvolvimento regional. O segundo motivo é que os benefícios da guerra fiscal usualmente são concedidos para atrair empresas que, por vocação,

[17] Segundo a última Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE (de 2007/2008), as famílias da faixa de maior renda gastam três vezes mais em produtos da cesta básica do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda.

não se instalariam no estado, resultando em uma distribuição regional das unidades produtivas irracional e pouco eficiente.

Neste contexto, o CCiF entende que a gradual perda do poder dos Estados de conceder incentivos deve ser compensada por uma ampliação da alocação de recursos federais na política de desenvolvimento regional. Mas entende também que é importante que esses recursos sejam utilizados de forma eficiente, através de medidas que explorem as vocações regionais e que sejam voltadas, por exemplo, à correção de deficiências de infraestrutura e à qualificação de trabalhadores, tornando os estados mais pobres do país mais competitivos como polos produtivos.

Por fim, outro problema do uso de impostos gerais sobre o consumo (como o IBS) para fins extrafiscais é que isso gera complexidade que resulta em maiores custos operacionais e contencioso.[18]

Os melhores IVAs do mundo não são utilizados com qualquer objetivo extrafiscal. Em diversos países o IVA é utilizado para fins sociais (através, por exemplo, da desoneração de alguns alimentos), dado o forte apelo político deste tipo de medida, mas apenas em raros casos é utilizado para outros fins extrafiscais – setoriais, regionais ou ambientais – e sempre de forma muito mais moderada do que é feito no Brasil.

3.5. Competência dos Estados e Municípios e Repartição de Receitas

Propõe-se que os estados e municípios tenham autonomia na fixação de suas alíquotas do IBS, ou seja, a alíquota do imposto seria uniforme para todos os bens e serviços dentro de cada ente federativo, mas poderia variar entre estados e entre municípios.

Esta opção justifica-se pela necessidade de manter a autonomia federativa dos estados e municípios brasileiros, em especial quando

[18] A título de exemplo, suponha-se que, buscando uma maior focalização da desoneração da cesta básica, seja adotada uma política que desonera a carne "de segunda" mas não a carne "de primeira". A implementação de tal política certamente exigiria que a administração tributária passasse a avaliar cortes de carne e demandaria um controle complexo e fiscalização específica dos açougues. O resultado seria, inevitavelmente, um aumento do nível de contencioso com custo para os contribuintes e para o fisco.

se considera que o ICMS responde pela maior parte da receita dos estados brasileiros e o ISS também tem grande relevância no âmbito municipal.

Sendo o IBS um tributo sobre o consumo, a elevação ou redução da alíquota estadual ou municipal implica onerar mais ou menos os consumidores do estado ou município. Neste modelo, cria-se um ambiente de responsabilidade política em que se contrapõem de forma transparente o poder público e os cidadãos-consumidores-eleitores dos estados e municípios.

Na transição para o IBS seria definida uma alíquota estadual de referência, que é a que repõe a receita de ICMS do conjunto dos estados, bem como uma alíquota municipal de referência, que reporia a arrecadação total de ISS no país (a formação da alíquota do IBS é detalhada adiante). A alíquota de referência seria adotada automaticamente para todos os estados e municípios, que teriam, no entanto, a possibilidade de, por lei, estabelecer uma alíquota superior ou inferior à de referência.

Nas operações interestaduais ou intermunicipais, para contribuintes ou não contribuintes, seria aplicada a alíquota do estado e do município de destino do bem ou serviço.[19] A arrecadação seria centralizada e gerida conjuntamente pela União, os estados e os municípios, conforme se detalha adiante.

A distribuição da receita entre os estados e municípios seria definida com base em dois parâmetros: um critério permanente e um ajuste temporário, destinado a garantir uma transição suave na distribuição federativa da arrecadação, a qual se estenderia por cinquenta anos.

O critério permanente seria a distribuição da receita com base no princípio do destino, pelo qual, nas operações interestaduais e intermunicipais, a receita pertence integralmente ao estado e ao município de destino, onde está localizado o consumidor do bem ou serviço.[20]

---

[19] A título de exemplo, numa venda de São Paulo para Belo Horizonte, a alíquota aplicada na operação seria a soma da alíquota federal, com a alíquota de Minas Gerais e a alíquota de Belo Horizonte.

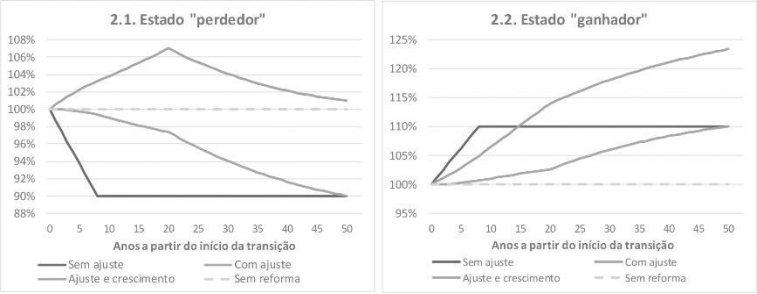
[20] Há diversas formas de implementar o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Na proposta, a distribuição da receita para o estado e o município de destino é feita a partir da arrecadação centralizada do imposto, com base em informações das notas fiscais eletrônicas. Tal modelo só é viável por conta do grande avanço do Brasil na adoção de documentos fiscais eletrônicos.

Já o ajuste temporário seria feito de modo compensar a perda ou ganho do estado ou município decorrente da mudança da distribuição atual da receita do ICMS ou ISS para a distribuição da receita das parcelas estadual e municipal do IBS com base no destino. Este ganho ou perda seria apurado em cada um dos oito anos da transição dos tributos atuais para o IBS e corrigido pela inflação. Nos primeiros vinte anos o ajuste seria integral, ou seja, na distribuição da receita haveria uma complementação/dedução correspondente ao valor real das perdas/ganhos apuradas por cada um dos estados e municípios. Nos trinta anos seguintes esta compensação seria progressivamente reduzida, até ser extinta cinquenta anos após o início da transição.

Na prática, este modelo significa que as receitas estaduais e municipais seriam muito pouco afetadas durante o período inicial de vinte anos e afetadas de forma muito suave ao longo dos trinta anos subsequentes. Ou seja, enquanto para os contribuintes a transição para o novo modelo de tributação duraria dez anos, a transição na distribuição federativa da receita seria mais longa, se estendendo por 50 anos. Adicionalmente, como o efeito esperado da reforma do sistema tributário é um aumento do PIB potencial, o eventual impacto negativo da mudança para as receitas de alguns estados tende a ser compensado pelo aumento da arrecadação decorrente do maior crescimento.

Nos gráficos 2.1 e 2.2, apresenta-se o impacto da reforma sobre a receita de dois estados hipotéticos: um que perderia 10% da receita de ICMS com a transição para o destino e outro que ganharia 10% da receita. A linha amarela pontilhada corresponde ao que seria arrecadado de ICMS caso não houvesse a adoção do IBS. A linha azul mostra como evoluiria a receita do estado, caso fosse aplicada apenas a regra permanente de distribuição. A linha laranja mostra como evoluiria a receita do estado com a regra de ajuste temporário. Por fim, a linha cinza mostra a evolução da receita do estado incorporando também uma hipótese de maior crescimento da economia em decorrência da reforma.

Gráfico 2. Receita Estadual
(% do cenário com manutenção do ICMS)



Notas. Cenários elaborados com a hipótese de crescimento real da economia (sem o impacto positivo da reforma) de 2% ao ano. Para a construção do cenário que considera também o impacto positivo da reforma sobre o crescimento (linha cinza) supôs-se que a reforma elevaria a taxa de crescimento do PIB potencial em 0,5 pontos percentuais ao ano durante os primeiros 20 anos e 0,05 p.p. ao ano nos 30 anos subsequentes. Elaboração própria.

Como se nota, a adoção do ajuste temporário minimiza muito o efeito da transição sobre as finanças estaduais e municipais. Adicionalmente, quando considerado o efeito positivo da reforma tributária sobre o crescimento, mesmo um estado ou município potencialmente "perdedor" poderia ser beneficiado.

O ajuste temporário na repartição federativa da receita do IBS seria feito apenas para a parcela da receita correspondente à alíquota de referência. Eventuais aumentos ou reduções nas alíquotas estaduais ou municipais relativamente à alíquota de referência seriam distribuídas imediatamente pelo princípio do destino, ou seja, onerariam ou beneficiariam apenas os consumidores dos estados ou municípios que promoveram a mudança.

O modelo proposto de ajuste na distribuição federativa da receita, caracterizado por uma transição de 50 anos, tem várias vantagens. A primeira é que permite um ajuste muito gradual nas finanças estaduais e municipais. A segunda é que, ao dar tempo para que os estados e municípios se ajustem de forma não traumática às mudanças, torna dispensável a compensação de perdas de receitas estaduais e municipais pelo governo federal – tema que sempre gerou muita controvérsia em debates anteriores sobre a reforma tributária.

Por fim, vale mencionar que a reforma dos tributos sobre bens e serviços e do modelo de repartição federativa da receita abre espaço para que também sejam revistos os critérios de distribuição da parcela estadual do IBS transferida aos municípios (correspondente à atual cota-parte do ICMS, que é a parcela de 25% do ICMS transferida aos municípios). Há um amplo consenso de que os atuais critérios de partilha da cota-parte do ICMS (pelos quais três quartos do total são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado no município e um quarto por lei estadual) geram muitas distorções, beneficiando desproporcionalmente municípios pequenos ou médios onde estão instaladas grandes unidades produtoras.

A proposta é que a parcela da cota-parte do ICMS atualmente distribuída proporcionalmente ao valor adicionado passe a ser distribuída proporcionalmente à população, quando da migração para o IBS. Tal mudança resultaria em uma distribuição da receita muito mais compatível com a efetiva necessidade de receita dos municípios.

3.6. Formação da alíquota do IBS

O atual modelo de partilha de receitas e de vinculação constitucional de receitas que caracteriza o regime fiscal brasileiro gera grande rigidez orçamentária.

Um exemplo desta rigidez é a destinação da receita do ICMS. De cada R$ 100,00 arrecadados de ICMS, R$ 25,00 pertencem aos municípios. E da parcela restante, 25% (R$ 18,75) são vinculados à educação e 12% (R$ 9,00) à saúde. Isto significa que dos R$ 100,00 arrecadados, apenas R$ 47,25 estão disponíveis para livre aplicação pelo estado. Em muitos estados a rigidez é ainda maior, por conta de vinculações adicionais estabelecidas nas constituições estaduais.

Este sistema torna muito difícil uma gestão racional do orçamento. A título de exemplo, se um estado quiser ampliar as despesas em segurança pública em R$ 1 bilhão e financiar este aumento de despesas aumentando a alíquota do ICMS, ele terá de arrecadar R$ 2,1 bilhões a mais e destinar, compulsoriamente, R$ 1,1 bilhão a outras finalidades.

O excesso de vinculações de receita contribui também para o excesso de benefícios tributários no país. Como o orçamento é muito rígido, sempre que possível, os governos buscam alcançar objetivos de políticas públicas através de benefícios ou mudanças nas normas tributárias. Trata-se de uma forma menos transparente e, usualmente, menos

eficiente de implementar políticas públicas comparativamente ao uso de recursos orçamentários, além de tornar a legislação tributária muito mais complexa.

Mantidas as atuais regras de partilha e vinculação de receitas, a fusão de diversos tributos em um único imposto agravaria ainda mais o problema da rigidez orçamentária. No caso do IBS, por exemplo, se as atuais destinações do IPI, da Cofins e do PIS fossem convertidas em destinações fixas da parcela federal do novo imposto, aumentaria a rigidez orçamentária para a União.

O ideal seria resolver o problema da rigidez reduzindo o máximo possível as vinculações e delegando a alocação de recursos ao orçamento. Esta é, entretanto, uma mudança politicamente complexa. Neste contexto, propõe-se que, na criação do IBS, seja feita uma mudança no regime de partilha e de vinculações dos cinco tributos absorvidos pelo novo imposto, que reduza a rigidez orçamentária, sem, no entanto, afetar as destinações atuais de recursos, como se explica a seguir.

A proposta é que cada parcela da receita do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI que hoje tem uma destinação definida por conta de critérios de partilha ou vinculação constitucional seja incorporada no novo imposto como uma sub-alíquota do IBS (denominada "alíquota singular"), cuja gestão caberia à União, aos estados ou aos municípios, na proporção da receita de cada um dos tributos substituídos pelo IBS. Este modelo não afeta os contribuintes, para quem importa apenas a alíquota total, mas reduz muito a rigidez orçamentária, ao permitir que cada alíquota singular seja gerenciada individualmente.

Na Tabela 2 apresenta-se um exemplo de como seria composta a alíquota do IBS – em termos de alíquotas singulares – supondo que a alíquota total do imposto fosse de 25% e tendo por base os atuais critérios de partilha e vinculação de receitas de cada um dos tributos substituídos pelo IBS definidos na Constituição Federal.

Tabela 2. Composição inicial da alíquota do IBS

	Alíquota Singular	Tributo Atual		Alíquota Singular	Tributo Atual
Gerenciável pela União	**9,2%**		**Gerenciável pelos Estados**	**13,8%**	
Parcela Federal		**PIS/Cofins e IPI**	**Parcela Estadual**		**ICMS**
Livre	2,90%		Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%	**Cofins**	Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	**PIS**	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		**Parcela Municipal**		
Fundos Regionais	0,04%	**IPI**	Cota Parte	3,44%	
Parcela Estadual			**Gerenciável pelos Municípios**	**2,0%**	
FPE	0,26%		**Parcela Municipal**		**ISS**
FPEx	0,12%		Educação	0,50%	
Parcela Municipal			Saúde	0,30%	
FPM	0,30%		Livre	1,21%	
			Total	**25,0%**	

Nota. Alíquotas estimadas com base na arrecadação em 2015 dos tributos substituídos pelo IBS, conforme dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. As parcelas estaduais e municipais correspondentes ao atual IPI incorporam tanto a destinação ao FPE e FPM como a compensação pela exportação de manufaturados (FPEX). Não se considerou o efeito da Desvinculação de Receitas da União (DRU), nem a vinculação federal de parcela da receita do IPI para educação e saúde, pois esta vinculação está suspensa, nos termos da Emenda Constitucional n. 95, de 2016.

As alíquotas singulares poderiam ser alteradas por lei de cada um dos entes, podendo inclusive comportar outras vinculações de receita definidas nas constituições estaduais. Para garantir a autonomia federativa, as alíquotas singulares correspondentes às parcelas estadual e municipal gerenciadas pela União e aquelas correspondentes à parcela municipal gerenciada pelos estados não poderiam ser reduzidas. As alíquotas singulares correspondentes à parcela dos atuais tributos destinada a ações de saúde e educação tampouco poderiam ser reduzidas.

Este modelo tem várias vantagens. A primeira, já mencionada, é a menor rigidez orçamentária. A título de exemplo, se um estado quisesse ampliar as despesas com segurança pública e financiar esta expansão aumentando alíquota estadual do IBS poderia fazê-lo incrementando apenas a alíquota singular correspondente à parcela livre gerenciada pelo estado, não afetando outras receitas e despesas.

Outra vantagem é a maior transparência, pois a decomposição da alíquota tornaria transparente para os consumidores-eleitores a destinação do imposto, permitindo a discussão democrática dos custos e benefícios das políticas que estão sendo financiadas. O modelo também

evitaria formas pouco transparentes de gestão da política fiscal, como ocorreu no final dos anos 90, quando a União elevou a alíquota da Cofins (e simultaneamente desvinculou parte da receita das contribuições sociais) como forma de elevar o superávit primário da União. No modelo proposto isto poderia ser feito de forma direta e transparente através da elevação da alíquota singular correspondente à parcela livre da União.

Por fim, também seriam evitadas tensões federativas decorrentes da redução, pela União, da alíquota de impostos que têm parte da receita destinada aos estados e municípios, como ocorreu em diversas situações em que o governo federal reduziu a alíquota do IPI – imposto em que mais de 50% da receita é destinada aos entes subnacionais.

3.7. Interação com o SIMPLES Nacional

Embora o CCiF entenda que o SIMPLES Nacional precise ser reformulado para eliminar algumas distorções do atual modelo, este é um tema que merece uma discussão específica, a ser realizada posteriormente. De qualquer modo, não há dúvida de que a simplificação do modelo de tributação de bens e serviços é condição necessária para uma eventual revisão do SIMPLES.

Neste contexto, em um primeiro momento o CCiF propõe que as empresas do SIMPLES possam optar entre duas alternativas:

a) Manutenção do SIMPLES no formato atual, apenas substituindo a referência ao PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI por uma referência ao IBS, mas mantendo a destinação atual da receita aos estados e municípios. Nesta alternativa, as empresas do SIMPLES não se apropriariam de crédito do IBS nem transfeririam créditos do imposto.

b) Adoção do regime normal de débito e crédito do IBS, observadas as mesmas condições aplicadas às demais empresas. Nesta alternativa, a alíquota do SIMPLES incidente sobre o faturamento seria reduzida em montante equivalente às parcelas atualmente destinadas ao PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI. As demais incidências do SIMPLES sobre o faturamento (correspondentes ao IRPJ, CSLL e contribuição patronal para a previdência) seriam mantidas.

De modo geral, a tendência é que as empresas do SIMPLES que vendem mercadorias ou prestem serviços a consumidores finais (que são a grande maioria) optem pela primeira alternativa enquanto

que as empresas do SIMPLES que estão no meio da cadeia de produção e comercialização (que são minoria) adotem a segunda opção.

A transição para as empresas do SIMPLES seria feita de forma gradual, ao longo de dez anos, no mesmo ritmo da transição dos tributos atuais para o IBS.

Para as empresas do lucro presumido não haveria qualquer diferenciação, sendo adotado o regime normal do IBS. Ou seja, o regime de lucro presumido, que pertence à esfera do imposto de renda, não afetaria a tributação de bens e serviços (ao contrário do que ocorre hoje no caso do PIS e da Cofins).

3.8. Legislação

A criação do IBS, bem como a progressiva redução e posterior extinção dos cinco tributos substituídos pelo novo imposto e a transição na distribuição federativa da receita exigem uma emenda constitucional. O CCiF entende que o texto constitucional pode ser detalhado no que se refere à transição dos tributos atuais e à distribuição federativa da receita, mas deve ser o mais enxuto possível no que se refere ao IBS.

Há vários motivos para que o texto constitucional sobre o IBS (e, de modo geral, sobre o sistema tributário) seja simples e objetivo. Por um lado, a forma de organização da atividade econômica está mudando rapidamente com o avanço da economia digital, e é importante que a legislação seja flexível para acompanhar essas mudanças. Por outro lado, o excesso de detalhamento sobre matérias tributárias na Constituição abre espaço para divergências de interpretação (que poderiam ser resolvidas de forma mais ágil na legislação infraconstitucional), contribuindo para ampliar o contencioso tributário.

O detalhamento da legislação sobre o IBS caberia à lei complementar, uma vez que se trata de imposto nacional, de competência da União, dos estados e dos municípios. Também haveria um único regulamento, emitido pelo governo federal com base em parâmetros definidos de comum acordo entre representantes das três esferas de governo.

3.9. Administração do imposto e contencioso

A cobrança do imposto seria centralizada e gerida de forma coordenada pela União, pelos estados e pelos municípios, a exemplo do

que já é feito hoje para o SIMPLES Nacional. A distribuição da arrecadação entre os diversos entes da federação seria feita de forma automática segundo os critérios já explicitados nesta nota técnica.

A fiscalização do imposto também seria feita de forma coordenada e harmonizada, com a participação dos fiscos das três esferas de governo. Como este é um tema importante para o adequado funcionamento do imposto, o CCiF iniciou uma agenda de discussões com representantes das administrações tributárias federal, estadual e municipal sobre qual a melhor forma de organizar a atuação conjunta na gestão e fiscalização do imposto.

Propõe-se que o contencioso administrativo seja específico para o IBS, pois se trata de um tributo que é, simultaneamente, federal, estadual e municipal. A forma pela qual seria estruturado o contencioso administrativo do IBS está sendo discutida por um grupo de especialistas.

Por fim, por se tratar de um imposto de âmbito nacional, entende-se que o contencioso judicial deve ser processado pela Justiça Federal.

3.10. Imposto seletivo

Como mencionado anteriormente, pela proposta do CCiF o IBS seria complementado por um imposto seletivo federal, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular. Este é o caso, sobretudo, de produtos do fumo e de bebidas alcoólicas.

A proposta é que o imposto seletivo tenha incidência monofásica, sendo devido apenas na etapa de produção e nas importações. O imposto poderia ser cobrado por unidade de produto (*ad rem*) ou proporcionalmente ao valor dos bens e serviços tributados (*ad valorem*), ou ambos, nos termos definidos em legislação ordinária. O imposto cobrado seria considerado custo do adquirente, não gerando crédito nas etapas subsequentes de comercialização.

A introdução do imposto seletivo se daria de forma gradual, através da progressiva elevação das alíquotas. A proposta é que a elevação das alíquotas do imposto seletivo se dê simultaneamente à elevação das alíquotas do IBS, ao longo do período de transição de oito anos.

Vale notar que, ao contrário do IBS, que é um imposto com finalidade arrecadatória, o imposto seletivo tem finalidade puramente extrafiscal (regulatória).

4. Comentários Finais

Esta nota técnica apresenta as linhas gerais da proposta do CCiF de reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. O cerne de proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, cujas características refletem as melhores práticas internacionais.

A proposta de migração do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços para um modelo do tipo IVA, que busca aproximar o Brasil do praticado no resto do mundo, nada tem de original. Esta proposta vem sendo defendida por vários especialistas pelo menos desde meados dos anos 1980.

A novidade da proposta está no padrão de transição, tanto para as empresas (transição progressiva ao longo de dez anos) quanto para a distribuição federativa da receita do IBS (transição em cinquenta anos). Tal modelo de transição, além de não alterar a carga tributária, permite minimizar muitas das resistências encontradas em propostas anteriores de reforma tributária, por parte tanto das empresas quanto dos entes da federação. Outra novidade é a proposta de substituição do atual modelo de partilha e vinculações constitucionais de receita por um modelo em que a alíquota do imposto é composta por várias alíquotas singulares, não afetando a distribuição atual das receitas, mas reduzindo muito a rigidez orçamentária.

Em boa medida, as inovações propostas no modelo de transição (especialmente no que diz respeito à distribuição federativa da receita) só são possíveis porque o Brasil avançou muito na informatização de documentos e obrigações tributárias, especialmente através da nota fiscal eletrônica (NF-e).

É importante notar que o modelo proposto não é uma proposta fechada, mas sim uma contribuição para o debate sobre o aprimoramento do sistema tributário do país, que também pode ser melhorada. O próprio CCiF segue discutindo alguns detalhes técnicos da proposta e irá divulgar notas técnicas à medida em que avançar nesses estudos.

Os benefícios esperados das mudanças propostas são muitos. Por um lado, a grande simplificação do modelo de tributação de bens e serviços contribuiria para redução expressiva do custo de conformidade tributária (custo de *compliance*), bem como do litígio sobre matéria tributária. Em particular, a simplificação poderia até permitir o lançamento de ofício do imposto para os contribuintes de menor porte, que teriam como obrigação apenas o registro de compras e vendas através do sistema de nota fiscal eletrônica. No agregado, a mudança representaria uma expressiva melhora do ambiente de negócios do país.

Por outro lado, as mudanças propostas tendem a contribuir para a ampliação da taxa de investimento de duas formas: pela redução do custo dos bens de capital (resultado da eliminação da cumulatividade); e pelo aumento da segurança jurídica das empresas, consequência da grande simplificação do sistema tributário.

Por fim, e principalmente, as mudanças propostas tendem a tornar o sistema tributário brasileiro muito mais neutro, eliminando distorções alocativas que afetam negativamente a produtividade. Embora um cálculo preciso do impacto das mudanças seja quase impossível de ser feito – pois dependeria da análise de cada uma das distorções setoriais existentes –, é possível estimar que o impacto positivo sobre a produtividade seria significativo. Uma mudança no sistema tributário na linha proposta seria, provavelmente, a medida da agenda de reformas microeconômicas com maior impacto sobre a produtividade e o PIB potencial do país em um horizonte de dez a vinte anos.

A reforma nos termos propostos não afeta a carga tributária, mas melhora significativamente a qualidade do nosso sistema tributário, tornando-o mais simples, transparente e neutro, e beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil.

II - ALÍQUOTA ÚNICA DO IBS[21]

Junho de 2017

1. Introdução

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é **imposto geral** sobre o consumo. Do tipo IVA (imposto sobre o valor adicionado), deve incidir sobre a generalidade de bens e serviços consumidos na economia. E por ter base muito ampla, é imposto vocacionado para ter alíquota uniforme.

Diferentemente do imposto geral, os **impostos seletivos** ou especiais incidem apenas sobre alguns bens e serviços específicos. Essa tributação diferenciada encontra sua razão de ser na presença de externalidades negativas.[22] Por exemplo, tributa-se pesadamente o consumo de cigarros para desincentivar o consumo de tabaco e para ressarcir, ainda que parcialmente, o custo adicional que o tabagismo acarreta aos serviços de saúde pública. A tributação especial das bebidas alcoólicas encontra justificativa similar.

Além da amplitude da base, há outras notáveis **diferenças entre imposto geral e imposto seletivo**. O imposto geral do tipo IVA é multifásico, cobrado que é em todas as etapas de produção e distribuição (com mecanismo de crédito para evitar incidência em cascata). Já o imposto seletivo é do tipo monofásico, incidindo apenas uma vez (na produção ou importação), quando passa a integrar o custo do produto. A tributação seletiva não exclui a tributação geral. E nos casos de aplicação conjunta dos dois impostos, o seletivo é calculado primeiro e entra na base do imposto geral.

---

[21] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

[22] Externalidade negativa é o custo ou desconforto que o uso ou consumo de um produto ou serviço causa para outras pessoas e atividades econômicas.

Quanto a preços, o imposto geral e o seletivo têm objetivos opostos. Aplicado sobre a generalidade de bens e serviços, o imposto geral procura não alterar os preços relativos; ou seja, um aumento do IBS faria aumentar o preço de todos os bens e serviços na mesma proporção. Já o imposto seletivo procura alterar os preços relativos, isto é, onerar apenas certos bens e serviços, tornando-os relativamente mais caros para o consumidor que os bens e serviços não tributados.

2. A tentação das alíquotas múltiplas

Nós somos viciados em impostos com alíquotas múltiplas. Isso decorre de que os impostos surgiram como impostos especiais (p.ex. sobre fumo, fósforos, sal, vinhos, velas etc.) com arrecadação frequentemente vinculada a certo item de despesa ou a instituição designada. Até os anos 30 a principal fonte de receita tributária era o imposto de importação, que tinha uma miríade de alíquotas. A criação do imposto de consumo (1915) resulta da compilação dessas incidências especiais. Mesmo na reforma de 1964 quando o imposto de consumo se torna não cumulativo[23], ele vem ornado com vastíssima tabela de incidência cuja interpretação requeria conhecimentos taxonômicos especializados. O hábito de múltiplas alíquotas tornou-se uma segunda natureza.

A multiplicidade de alíquotas ganhou foros de princípio. Dizia-se até os anos sessenta que a seletividade tinha nos impostos sobre vendas a mesma função que a progressividade tinha nos impostos sobre a renda: equidade vertical. A Constituição de 1988 andou bem quando impôs a seletividade ("em função da essencialidade do produto") apenas ao IPI – ver o art. 153, § 3º, I.[24] Felizmente o número de alíquotas positivas do IPI vem-se reduzindo, num processo de convergência lenta (lentíssima!) para um imposto seletivo moderno.

A seletividade fazia sentido num padrão de consumo que já não existe. Calçados de pneu (utilizados pelo trabalhador pobre) eram isentos de imposto, enquanto calçados de couro (utilizados pela classe média) eram tributados. O pobre consumia farinha de mandioca, o classe-média consumia macarrão. Pobres não possuíam linha telefônica, os que as possuíam tinham-nas como parte de sua riqueza. O

---

[23] Em 1966 o nome passa a ser Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

[24] A Constituição também faz uma referência a que o ICMS *poderá* ser seletivo. Alguns juízes têm interpretado "poderá" como "deverá".

acesso a eletricidade era limitado. Os padrões de consumo de pobres e não-pobres eram distintos. Deixou de fazer sentido tributar de maneira diferenciada a eletricidade, as comunicações, a quase totalidade de bens e serviços.[25]

O imposto geral sobre bens e serviços surgiu para tributar uniformemente o consumo. Reconhecidamente, o governo já não tem a sabedoria para dizer o que o pobre deve consumir. Apesar disso, os IVAs que se desenvolveram a partir dos anos 60 não conseguiram se livrar totalmente do velho hábito de alíquotas múltiplas. Assim foi no Brasil como em outros países. A ambivalência em relação à modernidade se reflete na constituição de 1988, que diz que o ICMS "*poderá* ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (art. 155, § 2º, III – destaque acrescentado). Os primeiros IVAs (geração 1.0) têm via de regra múltiplas alíquotas.

Gerações mais recentes do IVA têm logrado se livrar da multiplicidade de alíquotas. Pesquisa feita e resumida no quadro abaixo revela a inexorável tendência à unicidade de alíquota.

Quadro 1: IVAs criados com alíquota única

Data de criação	Número de países	Alíquota única	Múltiplas alíquotas	% (Alíquota única/Total)
Antes de 1990	48	12	36	25%
1990-1994	46	31	15	67%
1995 - 04/2001	31	25	5	81%

Fonte: Liam Ebrill et al., *The Modern VAT* (Washington: IMF, 2001)

Se dados estivessem disponíveis para os últimos 15 anos, certamente confirmariam a **tendência à unicidade de alíquota do IVA**.

[25] Objetivos de políticas distributivas são melhor alcançados via programas sociais financiados pelo orçamento público que via tributação. Estudos sobre incidência econômica do PIS/Cofins revelam que classes de renda mais elevadas consomem, em valores absolutos, mais bens da cesta básica que classes de renda baixas. Ver nota técnica CCiF disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1809-Alivio-Tributario-de-Familias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf.

Gerações 3.0 e 4.0 do IVA têm alíquota única. Frequentemente tomamos países da Europa como modelo de IVA, mas isso precisa ser feito com cuidado: os IVAs europeus são do tipo antigo (1.0 e 2.0) e têm alíquotas múltiplas porque é sabido que a introdução de alíquotas múltiplas é caminho de difícil retorno. Só novos entrantes ao clube do IVA podem se dar ao luxo de ter alíquota única.

3. A superioridade do imposto geral com alíquota única

Alíquota única permite atender aos melhores interesses do fisco e do contribuinte.

A alíquota uniforme favorece a arrecadação. A principal função de um moderno tributo sobre o consumo é arrecadar. Com alíquota uniforme são facilitados os controles contábeis e de escrituração fiscal, o cálculo do imposto, as obrigações acessórias (formulários, declarações), o acompanhamento dos fluxos de comércio, a auditoria tributária, a previsão da arrecadação, a análise econômico-fiscal. Desaparecem quase todos os problemas de classificação de mercadorias e serviços. Aumenta a previsibilidade da receita pública e a tranquilidade do contribuinte legal.

A alíquota uniforme dispensa a classificação de bens e serviços. É humanamente impossível lograr êxito na tentativa de classificação de todos os bens e serviços disponíveis para consumo no mundo atual. Mesmo as mais extensas e detalhadas listas – como a Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM") ou a Tabela do IPI ("TIPI") são falhas, omissas e causam muita controvérsia, pois sempre pressupõem a análise subjetiva – do fisco ou do contribuinte. Quanto menor a interferência subjetiva na classificação dos tipos de bens e serviços, menor espaço para surgimento de conflitos.

A alíquota uniforme empodera o cidadão contribuinte. Com o valor do imposto claramente revelado no documento de compra, o cidadão tem consciência da carga tributária que o onera. A empresa vendedora tem clareza quanto ao imposto a reter do contribuinte-cidadão. Desaparece a diversidade de tributação entre setores. De fato, os agentes econômicos passam a ser mera corrente transmissora do imposto: o imposto deixa de ser ônus do setor econômico. Com total transparência na complexa relação entre direito, economia e política, o verdadeiro titular da carga tributária--o cidadão--assume o protagonismo em relação à carga e exerce esse poder através das eleições e do processo político.

O aumento da alíquota uniforme não afeta os preços relativos dos bens. Quando houver necessidade de aumentar a receita tributária, aumenta-se a alíquota, sem afetar os preços relativos dos bens e dos serviços (ver 1. acima). Os preços nominais podem subir ou descer uniformemente, como a maré do oceano levanta ou abaixa igualmente todos os navios. O imposto é neutro.

A alíquota uniforme garante simplicidade ao sistema. Simplicidade gera facilidade e segurança jurídica para o contribuinte pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação, que são a causa principal do contencioso tributário. E simplicidade reduz os custos de cumprimento: tanto do contribuinte legal como o custo da administração tributária. O imposto de alíquota única é marcadamente superior ao imposto de alíquotas múltiplas: com a uniformidade de alíquota desaparece espaço para classificações errôneas descuidadas ou propositais, e para autuações injustas baseadas em critérios analógicos. Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso.

A alíquota uniforme fomenta neutralidade. A alíquota uniforme propicia que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, permitindo a eficiente alocação do investimento e prevenindo a entropia do planejamento tributário.[26] Vivemos, nos últimos 50 anos, a destruição da base tributável sobre o consumo através da corrupção normativa do IPI, do PIS/COFINS, do ICMS e do ISS mediante o uso de incentivos, desonerações e politização da disputa pela base tributável. Não se deve fazer política industrial ou redistribuição de renda com tributação sobre o consumo. Qualquer distinção jurídica implica proporcional corrupção sistêmica da qualidade legal do tributo.

A alíquota uniforme garante a isonomia. Equidade do sistema tributário requer que a tributação garanta o tratamento equivalente de pessoas e negócios em situações semelhantes. Afinal, simplicidade, transparência, neutralidade e equidade são instrumentos para realizarmos nosso processo civilizatório, rumo à igualdade que dignifica e justifica a própria noção de direito.

---

[26] A uniformidade da *alíquota nominal* não basta para assegurar eficiência econômica da tributação. Esta depende da *alíquota efetiva*. A alíquota efetiva se afasta da alíquota nominal na medida em que se introduzem regimes especiais, desonerações, diferimentos, reduções de base de cálculo etc.

A alíquota uniforme favorece o crescimento da economia. A complexidade inerente a um imposto com múltiplas alíquotas acarreta custos para os agentes econômicos (produtores e consumidores) e para a administração tributária. Esses custos não são fáceis de medir nem de comunicar ao público, no entanto são reais. Um estudo sobre os custos de cumprimento tributário na Suécia estimou que tais custos poderiam ser reduzidos em cerca de 30% se as múltiplas alíquotas do IVA sueco fossem substituídas por uma alíquota única.[27]

4. O IBS terá a menor alíquota possível

A arrecadação do IBS deve ser suficiente para substituir completamente, ao fim da transição, a receita dos impostos eliminados (ICMS, ISS, PIS/Cofins, IPI). Para isso deverá ter base tão ampla quanto possível, aproximando-se de toda a universalidade de bens e serviços e abrangendo todas as formas de organização da atividade econômica, seja esta realizada por pessoas jurídicas ou pessoas físicas.

Alcançar uma alíquota efetiva uniforme significa banir do IBS todas as formas de alterar a aplicação da alíquota nominal, quais sejam: reduções de base de cálculo, isenções, regimes especiais etc.

Quando alguns consumos estão sendo subtributados, necessariamente essa subtributação está sendo compensada por tributação excessiva de outros setores e consumos. A eliminação desse tratamento desigual permite estabelecer alíquota geral moderada, aplicada sobre uma base muito ampla. Onde todos pagam todos pagam menos!

[27] Ver p.114 de OECD (2015), *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 23, OECD Publishing, Paris; disponível em http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en.

III - É POSSÍVEL IMPLEMENTAR DIRETRIZES DO IBS NA REFORMA DO PIS?[28]

27 de junho de 2017

Resumo

O objetivo desta Nota Técnica é identificar se a base de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pode ser testada na reforma da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), ou seja, independentemente da alteração da Constituição.

1. Introdução

O IBS incide sobre operações com bens, direitos e serviços. Isso requer a unificação e ampliação das competências dos Estados e dos Municípios. A União não tem competência para tributar as operações com bens e serviços. É verdade que isso ocorre indiretamente por meio da tributação do faturamento, cuja matriz constitucional refere-se ao custeio da seguridade social. Enquanto a tributação das operações com bens e serviços é feita por meio de impostos (artigos 155 e 156), a competência para tributação do faturamento surge para outorgar à União fonte de financiamento adicional para o custeio da seguridade social (art. 195).

Com base na competência constitucional para tributação do faturamento (art. 195), a União instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Com o tempo, o PIS passou a ter o mesmo regime jurídico da COFINS (com exceção das alíquotas),

---

[28] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

embora sua matriz constitucional seja diferente (art. 239), pois ele antecede a Constituição de 1988 (CF/88).

O PIS e a COFINS começaram a ser calculados sobre o faturamento, migraram para a tributar a receita bruta e hoje também incidem sobre a receita total (que é gênero, do qual a receita bruta é espécie). Essa evolução fez com que o PIS e a COFINS, que se aproximavam da tributação sobre o consumo, passassem a conter elementos de tributação da renda.

2. O faturamento como forma de tributação do consumo

O PIS que hoje incide sobre a receita bruta ou a receita total (a depender do regime de apuração, cumulativo ou não-cumulativo) era originalmente calculado (i) sobre o faturamento ou (ii) sobre o valor do Imposto de Renda devido (Lei Complementar 7/70). O curioso é que a segunda forma era indicada para instituições financeiras, seguradoras e outras empresas que não realizassem operações com vendas de mercadorias (como se faturamento fosse produto apenas da atividade comercial) .

A COFINS foi instituída sobre o faturamento (Lei Complementar 70/91), para fazer jus à competência do art. 195 da CF/88. A definição de faturamento na LC 70/91 fazia referência à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviço ou apenas serviços de qualquer natureza, para seguir a antiga base de incidência do FINSOCIAL, que foi extinta para ser substituída pela COFINS .

Originalmente, a legislação do FINSOCIAL (DL 1.940/82) fazia a mesma diferenciação que a legislação do PIS, impondo aos prestadores de serviços o cálculo sobre o valor do Imposto de Renda devido. Para os vendedores de mercadorias ou para aqueles que realizassem as duas atividades, a contribuição incidiria sobre a receita bruta das vendas de bens e serviços. Essa diferenciação causou confusão na migração para o regime da CF/88, que permitia apenas a tributação do faturamento (art. 195, em sua redação original). Em 1992 o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu equiparar a noção constitucional de faturamento à definição de receita bruta que à época constava do Decreto-Lei n. 2.397/87 (legislação do Imposto de Renda) e concluiu que os prestadores de serviços também estavam sujeitos à tal tributação (Recurso Extraordinário n. 150.755, de 1992). Esse precedente foi seguido nos posteriores questionamentos sobre a incidência da COFINS, de modo que,

desde a década de 1990, não há mais dúvida sobre a utilização do faturamento como sinônimo da receita bruta, aplicável tanto a vendedores de bens como prestadores de serviços. Neste aspecto, haveria identidade entre a tributação das operações com bens e serviços e a tributação da receita bruta. A receita bruta é o resultado das operações com bens e serviços, mas, considerando que a tributação pelo PIS e pela COFINS obedece ao regime de competência, na prática as duas coisas se equivaleriam. Ao vender bens ou prestar serviços, a receita é reconhecida contabilmente e oferecida à tributação. Os contribuintes pleitearam no Judiciário a não tributação dos valores inadimplidos, mas isso foi rechaçado pelos tribunais superiores, que mantiveram a incidência de acordo com o regime de competência.

3. A definição de receita bruta como atividade ou objeto principal da pessoa jurídica

A legislação do PIS definia o faturamento como produto da atividade comercial (venda de bens). Essa definição foi superada após a Constituição de 1988 (CF/88) e estendida para a venda de bens ou de serviços. O FINSOCIAL e COFINS sempre fizeram referência à receita bruta como o produto da venda de bens ou serviços. A legislação do imposto de renda, que traz a definição mais antiga do termo, também se restringia a operações de venda de bens ou serviços.

Pois bem: e o que fica de fora? O que não seria venda de bens ou venda de serviços? De acordo com as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de serviço, ficariam de fora as obrigações de dar, cujo exemplo típico é a locação (de tangíveis ou intangíveis, nesse último caso mais conhecida como licenciamento). Em 2000, o STF definiu que o conceito constitucional de serviço estava vinculado às obrigações de fazer (Recurso Extraordinário 116.121), razão pela qual as locações não poderiam ser tributadas pelo Imposto sobre Serviços (ISS). Esse precedente vinha sido invocado para que empresas de cessão ou licenciamento de direito de uso de bens intangíveis, locação de bens móveis ou imóveis, além dos bancos, não pagassem nem ISS e nem PIS e COFINS.

A tese para o não pagamento de PIS e COFINS sobre as atividades de locação de bens móveis e imóveis não teve sucesso no STJ (Recurso Especial 149.094 e Recurso Especial 1.210.655) e não foi levada ao STF. A incidência sobre os resultados de instituições financei-

ras (spread) está pendente de apreciação pelo STF (Recurso Extraordinário 609.096). Não se tem visto questionamento nos tribunais superiores sobre a incidência de PIS e COFINS para as atividades de licenciamento e cessão. Apenas o ISS parece estar no foco desses novos negócios.

Para que tais atividades pudessem ser tributadas sem questionamentos, houve alteração do art. 12 do DL 1.598/77, que passou a expressar o seguinte conceito de receita bruta: o produto da venda de bens, o preço da prestação de serviços e as receitas da atividade ou objetivo principal da pessoa jurídica não compreendidas naqueles conceitos. A constitucionalidade dessa alteração ainda não chegou aos tribunais superiores.

4. A definição de receita bruta e a inclusão dos tributos sobre vendas

A partir das diretrizes da Lei das Sociedades por Ações (art. 187 da Lei 6.404/76) , a contabilidade brasileira e a legislação tributária (art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77) passaram a utilizar o termo receita bruta para denominar o produto da venda de bens e serviços antes das deduções relativas a descontos incondicionais, abatimentos, vendas canceladas e impostos sobre vendas. O produto das vendas de bens e serviços após essas deduções era chamado de receita líquida (art. 187, II, da Lei 6.404/76).

Ao equiparar o conceito de faturamento ao conceito de receita bruta no julgamento das ações que questionavam a incidência do FINSOCIAL e da COFINS, o STF fez sempre referência direta à legislação do Imposto de Renda, permitindo, portanto, a inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo dessas contribuições.

Não há uniformidade de entendimento quanto ao IPI para efeitos de reconhecimento da receita bruta . Há quem entenda que ele também está incluído e deve ser excluído para apuração da receita líquida, assim como ocorre com o ICMS e o ISS. Outros entendem que ele não deve ser nem registrado. Do ponto de vista tributário, a Receita Federal entende que ele não deve ser incluído na linha da receita bruta .

No Superior Tribunal de Justiça chegaram a ser publicadas duas súmulas (68 e 94), uma para o PIS e outra para o FINSOCIAL, que expressamente afirmavam que a parcela relativa ao ICMS estava incluída em suas bases de cálculo.

A pacificação desse entendimento fez com que todas as referências à receita bruta nas legislações (PIS, COFINS, CPRB, lucro presumido e SIMPLES Nacional) tivessem interpretações uniformes, ou seja, incluindo o ICMS e o ISS. Isso foi modificado em março deste ano, quando o STF julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse entendimento está sendo estendido para a CPRB e ainda não foi estendido para o lucro presumido e o SIMPLES Nacional, mas os contribuintes já estão questionando o tema.

Os votos ainda não foram publicados, mas a premissa comum entre os Ministros que julgaram favoravelmente aos contribuintes foi a de que o ICMS não seria receita própria, mas receita de terceiros (do Estado) e, por isso, não comporia o faturamento da empresa . Sob essa premissa, o ISS também será excluído do conceito de receita bruta.

5. A migração para a tributação da receita total

Em 1998, o Ministério da Fazenda resolveu unificar as regras de incidência do PIS e da COFINS na Lei 9.718, mas aproveitou para equiparar faturamento à receita bruta e receita bruta à receita total. Começaram, então, novas discussões no Judiciário, considerando que receita total não é sinônimo de receita bruta, pois engloba outras receitas além daquelas decorrentes das operações com bens e serviços (financeiras, por exemplo), o que não era permitido constitucionalmente.

A Constituição de 1988 utilizou inicialmente o termo faturamento para outorgar competência para que a União instituísse contribuição para o financiamento da seguridade social. A tributação da receita bruta passou a ser apenas uma questão terminológica, pois definiu o STF que tais termos eram sinônimos, representando o produto da venda de bens e serviços. O mesmo não se podia dizer da receita (total).

Por essa razão, em 1998, com a Emenda Constitucional n. 20, A CF/88 passou a permitir também, na mesma competência, a possibilidade de tributação da receita. Ou seja, a União poderia instituir contribuição para o financiamento da seguridade social utilizando-se do faturamento ou da receita como base de incidência. Ocorre que a Lei 9.718, que instituiu a tributação sobre a receita total foi publicada antes da EC 20, razão pela qual a validade dessa ampliação foi questionada no Judiciário.

Em 2005 o STF reiterou os precedentes do FINSOCIAL, manteve a equiparação do faturamento à receita bruta, mas os diferenciou da receita (total). Para o STF, a Lei 9.718, ao tributar a receita total,

valeu-se de uma indevida ampliação constitucional do termo "faturamento", cuja autorização só veio a existir posteriormente.

Ao instituir os regimes não cumulativos do PIS (2002) e da COFINS (2003), a legislação novamente fez referência à receita total, mas, desta vez, a CF/88 já estava alterada pela EC 20. Ao migrar a tributação do PIS e da COFINS da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda, como o resultado positivo de equivalência patrimonial, o resultado positivo de variação cambial, a tomada de créditos sobre encargos de depreciação etc. Não é por acaso que o atual conceito de insumo sedimentado pelo CARF utiliza um critério intermediário entre a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o conceito de despesa necessária do Imposto de Renda. Isso distanciou, na prática, o PIS e a COFINS da tributação sobre o consumo.

Na teoria já existe essa distância na eleição do fato gerador: enquanto os impostos sobre o consumo (ISS e ICMS) incidem sobre as atividades da empresa, o PIS e a COFINS incidem sobre o produto dessas atividades. Como adiantado no item 3, na prática essa distância não existe quando se tributa o faturamento ou a receita bruta pelo regime de competência. Entretanto, essa diferença prática aparece quando se tributa o resultado de outras atividades empresariais, como as receitas financeiras, capturadas para viabilizar a tributação da renda.

De outro lado, a tributação da receita total permite a tributação das operações com ativo não circulante (venda de ativos imobilizados, participações societárias e ativos intangíveis), que hoje não são capturadas pela incidência do ISS e do ICMS. A receita dessas operações não é sequer tributada pelo PIS e pela COFINS, que desde a Lei 9.718, são excluídas da base de cálculo . Ou seja, o PIS e a COFINS incidentes sobre receita total unem-se à tributação da renda quando incluem resultados financeiros e afastam-se da tributação sobre o consumo quando excluem os resultados chamados não operacionais.

6. As diversas bases atuais para tributação do consumo: buracos e sobreposições

A tributação sobre o consumo está espalhada em cinco tributos: (i) ICMS, (ii) ISS, (iii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), (iv) PIS e (v) COFINS. Nestes tributos, uma só realidade econômica tributável (consumo) é artificialmente dividida entre (i) vendas de mercadorias (ou seja, não deveria haver incidência nas operações de

transferência entre estabelecimentos do mesmo titular e nem sobre bens não destinados à mercancia, como aqueles destinados a compor o ativo imobilizado), (ii) prestação de serviços (obrigações de fazer, estando aqui excluídas as licenças de direito de uso de bens corpóreos – como a locação - e incorpóreos) (iii) vendas de produtos industrializados e (iv) e (v) receita bruta (faturamento, assim entendido como o resultado da atividade empresarial).

A tributação sobre transferências de direito de uso de bens tangíveis (locações de bens móveis e imóveis) e sobre licenças e cessões de direito de uso de bens intangíveis (softwares relacionados aos novos negócios das *startups*) só é capturada claramente pelo PIS e pela COFINS. Há longa discussão sobre a tributação dessas atividades pelo ISS ou, vez por outra, pelo ICMS (bens ou comunicação). Existem apenas duas alternativas para cobrir satisfatoriamente esse gap: a unificação das bases, como propõe o IBS, ou a reforma da legislação atual que, mediante presunção e leitura artificial da realidade, submeteria os negócios ao ICMS ou ao ISS. Essa tentativa foi concretizada em dezembro, com a publicação da Lei Complementar n. 157, que incluiu na lista de serviços tributáveis pelo ISS: (i) o processamento, o armazenamento e a hospedagem de dados, textos, imagens vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação (nuvem); (ii) a elaboração de programas de computadores para tablets e smartphones; (iii) a disponibilização (sem cessão definitiva) de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (facebook, youtube etc.) e (v) inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda em qualquer meio não imune. Todas essas alterações estão submetidas à avaliação posterior de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, dados os precedentes de que as obrigações de dar não podem ser entendidas como serviços.

7. As operações realizadas por pessoas físicas

A legislação nacional do ISS (Lei Complementar n. 116, de 2003) não limita a incidência desse imposto aos atos praticados pelas pessoas jurídicas. Tampouco a legislação do ICMS que, após 2001, constitucionalizou a possibilidade de incidência na importação pelas pessoas físicas (Emenda Constitucional n. 33, de 2001) após longo embate no Judiciário. Nestes dois impostos, o que vê é que a praticabilidade da fiscalização e arrecadação acaba deixando as pessoas físicas fora da base de incidência. A criação do Microempreendedor Individual

(MEI), um regime extremamente facilitado de inscrição e arrecadação de tributos, parece resolver bem o problema do desestimulo à formalização. O cruzamento de dados pela Receita Federal, relativo às Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e a alta carga tributária para rendimentos de pessoas físicas, funcionam também como indutores da formalização das atividades empresariais como tal.

A legislação de PIS e COFINS menciona apenas as pessoas jurídicas. A tributação das pessoas físicas teria respaldo constitucional utilizando-se como base a legislação do Imposto de Renda, que equipara as empresas individuais às pessoas jurídicas e qualifica como empresa individual a pessoa física que explora habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica com finalidade de lucro (art. 150 do Decreto n. 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda, com fundamento na Lei n. 4.506, de 1964).

8. Conclusões

Para aproximar-se da base de incidência do IBS, o novo fato gerador do PIS deveria se aproximar do resultado das atividades econômicas da empresa, nele incluído o produto da venda de bens do não circulante, deixando de lado a tributação das receitas financeiras.

Isso é viável constitucionalmente, pois há autorização para tributação de quaisquer receitas, sejam elas produto da atividade principal (receita bruta) – operações com bens, serviços e direitos – ou de atividades realizadas esporadicamente no contexto operacional da empresa (venda de bens do não circulante). Para a não tributação das receitas financeiras, a legislação precisaria exclui-las da base de cálculo, que é o expediente hoje utilizado para o produto da venda de bens do ativo não circulante.

Também pode o PIS, como caminho para o IBS, tributar as operações mercantis realizadas por pessoas físicas. Isso inclusive já poderia estar sendo feito, pois a legislação atual dessa contribuição indica que as pessoas físicas que pratiquem atividade mercantil são equiparadas a pessoas jurídicas.

IV - IBS: APLICAÇÃO DO REGIME DE CRÉDITO FINANCEIRO[29]

Março de 2017

Introdução

O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) é a matriz paradigmática do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) respectivamente para os níveis federal e estadual-municipal de governo.

IBS é um tributo não cumulativo, em que se compensa "o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (Constituição 155, § 2º, I). Denomina-se este método de subtrativo, ou de nota fiscal ("invoice method"), ou ainda de imposto-contra-imposto. O sistema é bem simples: em cada período de apuração o contribuinte paga ao fisco a diferença entre o imposto cobrado dos clientes e o imposto pago aos provedores. Tributa-se, assim, a margem ou valor adicionado pelo contribuinte.

Os IVAs muito antigos tributavam apenas as operações com bens corpóreos móveis; eram impostos sobre mercadorias. Inspirado na indústria de transformação, admitiam crédito (ou compensação, na linguagem da Carta Magna) apenas do imposto pago na aquisição de insumos que fossem incorporados fisicamente na produção de outros bens. Este critério passou a denominar-se **crédito físico** quando os IVAs passaram a deduzir todo o IVA pago nas aquisições. Pagou IVA, credita-se; é o regime chamado de **crédito financeiro**. Na medida em que o crédito físico se transforma em raridade, essa classificação tende a ficar relegada aos desvãos da história.

O **crédito do imposto** pago ou incorrido apresenta dificuldade em duas situações: (i) o contribuinte fornece bens ou serviços tributados

---

[29] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

e não tributados ou isentos e (ii) o imposto pago corresponde à aquisição de bem ou serviço destinado a consumo pessoal. Note-se também que comerciantes com reduzido volume de negócios, que se beneficiam de regime simplificado de tributação, em regra não têm direito a crédito pelo imposto pago nas aquisições.

1. Provisão de bens ou serviços isentos

Há dois tipos de isenções nos IVAs:

- **Isenção plena**, em que não somente o fornecimento de bens e serviços está isenta de imposto como o imposto pago na aquisição dos bens ou de bens e serviços utilizados na produção ou comercialização são restituídos pelo fisco. A maneira de implementar essa isenção é aplicar **alíquota zero**, já que sendo "tributado" o fornecimento, justifica-se a manutenção do crédito pelo imposto pago na etapa anterior; e
- **Isenção simples**, ou apenas isenção, em que o fornecimento de bens e serviços está livre de imposto, mas o imposto pago na etapa anterior não é creditável, tornando-se, assim, ônus do contribuinte.

O direito a crédito pelo imposto pago na aquisição só existe quando os bens ou serviços adquiridos são utilizados com a **finalidade de gerar operações tributadas**. No caso de contribuinte que fornece tanto bens e serviços tributados como isentos, para não o obrigar a manter sistema contábil complexo, dois métodos foram desenvolvidos para apurar de maneira simplificada o montante creditável do imposto pago nas aquisições:

- *Proporcionalidade:* Distribui-se o total do imposto pago ou incorrido no período na proporção dos suprimentos tributados e isentos. Deduz-se a primeira parte do imposto a pagar e registra-se a segunda como custo ou despesa;
- *Proporcionalidade do resíduo:* Numa primeira etapa, distribuem-se os pagamentos de imposto entre os suprimentos tributáveis e isentos—sempre que essa atribuição possa ser feita sem ambiguidade. Em seguida, distribui-se o resíduo proporcionalmente ao valor dos suprimentos tributados e isentos.

2. Tratamento do consumo pessoal

Legislações de IVA estabelecem **critério para creditamento** do imposto pago ou incorrido. Dada a diversidade das atividades empresariais, tais critérios são amplos, principiológicos. Na União Europeia, a Diretiva do IVA (art. 176) estabelece a não dedutibilidade de despesas que não sejam **estritamente de natureza negocial** tais como artigos de luxo, diversão e entretenimento. Releva, portanto, o nexo com a atividade econômica. O propósito dessa legislação é simplesmente evitar abusos, que poderiam ocorrer em empresas familiares ou de tamanho pequeno ou médio.

A aplicação do critério, no entanto, não está livre de dificuldades. Consideremos, por exemplo, o caso de empresa que aluga apartamentos para residência dos funcionários e suas famílias. O aluguel que paga está sujeito a IVA. Este IVA pode ser creditado? Duas soluções são possíveis:

a. A provisão de serviços de habitação é considerada como tributada. Neste caso o contribuinte (empresa empregadora) calcula e paga o imposto sobre o valor de mercado do serviço. O imposto pago por ele ao senhorio é dedutível, já que necessário para gerar operação tributada.

b. A provisão de serviços de habitação é considerada sem nexo com a atividade negocial e não se admite crédito do imposto pago.

A solução mais adequada tecnicamente é certamente (a). Ela enseja, contudo, complexidade e incerteza. Por isso, os sistemas tributários geralmente optam pela solução (b) em razão da maior facilidade de aplicação da regra.

Para evitar que se criem situações de tributação cumulativa, é importante que os casos de proibição de crédito sejam limitados ao mínimo necessário para manter o nexo com provimentos tributados e desestimular gastos da empresa-contribuinte para consumo pessoal.

3. Paralelo com o imposto de renda da pessoa jurídica

Há mais de um século o **imposto sobre o lucro** da pessoa jurídica (IRPJ) lida com o problema da **dedução de despesas** para efeito de determinar a base do imposto. O princípio de dedutibilidade repousa na necessidade: segundo o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto

3.000 de 1999, art. 299), "São operacionais as despesas ...necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora". Embora o RIR e atos normativos de inferior hierarquia tratem de muitas situações particulares, a diversidade de situações e o surgimento de novos instrumentos fazem surgir sempre questões e controvérsias.

O princípio de dedução no **cálculo do IVA** é menos exigente: basta que os bens e serviços adquiridos tenham sido usados na geração da operação tributada para justificar a dedução. Mesmo que a atividade econômica seja ineficiente e utilize bens e serviços desnecessários, a dedução do IVA pago em tais aquisições permanece assegurada.

O IVA apresenta a mesma dificuldade que o imposto de renda em caracterizar a unidade negocial. Um negócio de varejo pode às vezes fragmentar-se em, digamos, 20 pequenos negócios para escapar tributação ou para receber tratamento tributário mais favorecido. A lei tributária terá que adotar critérios objetivos para classificar os negócios como autônomos ou dependentes.

4. Conclusões

Seguindo a prática universal de não onerar as **exportações** (para torná-las competitivas no mercado mundial), no IBS às exportações incidirá alíquota zero. Isto é, serão isentas sem prejuízo do crédito do imposto pago na aquisição de bens e serviços, crédito esse que será satisfeito em compensação com o tributo devido sobre operações internas e o saldo remanescente, se houver, será restituído em dinheiro.

Na medida em que o contribuinte realize **operações tributadas e operações isentas**, o montante de imposto pago nas aquisições será creditável na proporção que as operações tributadas representem na soma de operações tributadas e operações isentas.

O imposto pago pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços de **consumo pessoal** ou não utilizados na obtenção da receita de operações tributadas não será creditável.

É inevitável que haja algum elemento de **subjetividade** na classificação de uma aquisição como dedutível para fins de IVA. Na Europa muitos casos são levados ao Tribunal de Justiça da União Europeia. Em benefício da segurança jurídica, da manutenção do contencioso a níveis mínimos e da prevenção de tributação cumulativa (em cascata), a legislação deve ser muito parcimoniosa ao elencar os casos de proibição de crédito do imposto pago na aquisição de bens e serviços.

V - IBS NA INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO[30]

Julho de 2017

1. Introdução

O setor de construção é um dos que apresenta maior complexidade no desenho de um imposto sobre o valor adicionado. A experiência internacional varia amplamente. Esta nota tem como objetivo avaliar possíveis alternativas para o tratamento do setor imobiliário no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

2. Tributação do setor habitacional no IVA

O consumo de serviços imobiliários (utilização de imóveis residenciais ou comerciais) apresenta especificidades que o distingue de outros objetos de tributação (bens e serviços). O investimento em construção é feito em período relativamente curto, mas seu consumo (o uso do imóvel) é distribuído sobre muitos anos.

No caso de imóveis comerciais (utilizados por contribuintes do IVA) esta é uma questão relativamente simples de ser equacionada. A venda do imóvel é tributada, gerando crédito imediato de valor equivalente (a exemplo de todas as demais formas de investimento). O uso do imóvel é tributado implicitamente quando da venda dos bens ou serviços pelo contribuinte.

---

[30] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

O maior problema ocorre no caso dos imóveis residenciais. Idealmente o que deveria ser tributado é o consumo dos serviços habitacionais.[31] No caso de imóveis alugados o valor deste serviço corresponderia ao valor do aluguel, que seria tributado. No caso de imóveis de uso próprio, seria necessário arbitrar um valor de aluguel do imóvel (equivalente ao valor de mercado do aluguel), o qual seria tributado.

Por razões de natureza operacional e política, este modelo de tributação não é adotado por nenhum país. Resta então saber como tributar a construção, venda e utilização de imóveis habitacionais no âmbito do IVA.

Satya Poddar, em um texto elaborado para discutir a tributação da habitação na hipótese da eventual adoção do modelo do IVA pelos EUA, apresenta quatro modelos possíveis de tributação, a saber: IVA Moderno (*Modern VAT*) e opções A, B e C.[32] O texto de Poddar, por ter sido elaborado para um país que ainda não possui um IVA, é uma referência interessante para a discussão do modelo a ser adotado no caso do IBS.

a) IVA Moderno

No modelo do "IVA Moderno" – que, segundo Poddar, é adotado, com variações pelo Canadá, bem como pela Austrália e pela Nova Zelândia – a construção e a primeira venda de imóveis residenciais recém construídos é tributada normalmente, mas a revenda destes imóveis, assim como a locação de imóveis residenciais são isentos.[33] Despesas com a reforma de imóveis residenciais existentes (incluindo material e serviços) também são tributadas. A construção, venda, revenda, reforma e locação de imóveis comerciais é tributada normalmente.

Este modelo tem como vantagem a simplicidade operacional. Em um mercado eficiente, o preço de um imóvel tende a ser equivalente

---

[31] A venda do imóvel poderia ser tributada, mas o adquirente do imóvel teria um crédito em valor equivalente, o que significa que efetivamente a operação de aquisição do imóvel seria desonerada, postergando a tributação para o período de consumo do serviço de habitação.

[32] Ver Poddar (s.d.).

[33] Neste modelo há uma distinção entre a locação de curto prazo, que é tributada (como, por exemplo, no caso de um hotel) e a locação de longo prazo, que é isenta, embora os critérios variem bastante entre países. Ao longo do texto, as referências a locação ou aluguel dizem respeito à locação de longo prazo, que no modelo do IVA Moderno é isenta.

ao valor presente dos aluguéis esperados na utilização deste imóvel. Neste contexto, ao menos para os novos imóveis o modelo do IVA Moderno resulta em uma tributação equivalente (ainda que antecipada) à tributação do consumo dos serviços habitacionais ao longo da vida útil do imóvel.

Segundo Poddar, este modelo tem duas deficiências principais. A primeira é que os serviços de habitação decorrentes da utilização do estoque de imóveis existentes quando da introdução do IVA não serão tributados, gerando uma perda de arrecadação (e uma provável valorização dos imóveis existentes relativamente a imóveis novos, resultando em um ganho excepcional para seus proprietários[34]).

A segunda deficiência é que, neste modelo, o eventual aumento do valor do aluguel dos imóveis construídos após a adoção do IVA – cuja contrapartida é a valorização dos imóveis – não é tributado, pois nem os aluguéis nem a revenda destes imóveis está sujeita à incidência de IVA.

b) Opção A – Tributação abrangente

Nesta opção, a locação de imóveis residenciais seria tributada, com o proprietário tendo direito a crédito sobre o imposto pago na aquisição do imóvel. As vendas de imóveis residenciais também seriam tributadas, garantindo-se direito a crédito equivalente ao menor entre: i) o imposto incidente quando da aquisição anterior do imóvel (e sobre despesas de reforma realizadas); ou ii) o imposto incidente sobre o próprio valor da venda.

Imóveis existentes quando da introdução do IVA seriam tributados quando de sua primeira venda, sem direito a crédito (caso já tenha havido alguma tributação anterior – por outros tributos – sobre o valor dos insumos utilizados na construção ou reforma, haveria um ajuste no valor do imposto devido).

Segundo Poddar, este modelo resolveria os dois problemas apontados no modelo do IVA Moderno: os imóveis já existentes não seriam favorecidos e o acréscimo no valor dos aluguéis (refletido na valorização do imóvel) seria tributado quando da venda subsequente dos imóveis.

O autor reconhece, no entanto, que esta proposta, além de enfrentar resistências políticas, gera uma maior complexidade operacional

[34] Este ponto é destacado em Cnossen (1996).

por vários motivos: i) todos os proprietários de imóveis passam a ser contribuintes (e têm necessidade de manter a contabilidade do imposto pago na aquisição e reforma do imóvel); ii) é necessário definir regras para apropriação proporcional do crédito de imóveis cujo uso é alternado entre a ocupação pelo proprietário (que não gera crédito) e a locação para terceiros (que permite a apropriação do crédito). É provavelmente por estes motivos que nenhum país adota esse regime de tributação.

c) Opção B – Isenção para locações residenciais

Esta opção é semelhante à opção A, com a diferença de que a locação de imóveis residenciais é isenta. Este modelo também resolve os dois problemas identificados no modelo do IVA Moderno – pois tanto os imóveis existentes quando da introdução do IVA quanto a valorização dos imóveis são tributados na venda subsequente –, mas pode gerar algumas pequenas distorções.[35]

Do ponto de vista operacional há uma simplificação – pois a locação de imóveis residenciais não é mais tributada (e não é necessário nenhum ajuste no caso de imóveis que são utilizados de forma alternativa entre uso próprio e locação) –, mas há também uma complicação no caso de imóveis de uso misto (residencial e comercial), pois passa a ser necessário haver a distinção entre a parcela do imóvel destinada a cada um dos usos para fins de apropriação do crédito do imposto, o que não ocorre na Opção 1.

Segundo Poddar, esta opção também não é adotada por nenhum país, embora o Canadá tenha considerado esta alternativa quando da introdução do GST. Neste caso, no entanto, haveria o diferimento do imposto devido na venda dos imóveis, caso o proprietário adquirisse outro imóvel residencial.

[35] Um exemplo destas distorções é a locação de imóveis construídos pelo próprio proprietário. Na Opção 1 esta locação seria tributada, enquanto que na Opção 2 haveria uma subtributação, na medida em que apenas os materiais utilizados na construção seriam tributados. Segundo Poddar, esta distorção poderia ser corrigida através da cobrança do IVA sobre o valor de mercado do imóvel, mantendo-se o crédito relativo ao imposto incidente sobre os materiais utilizados na construção.

d) Opção C – Isenção na venda e locação de imóveis residenciais

Nesta opção, a venda e locação de imóveis residenciais seria isenta, mas as atividades de construção e reforma de imóveis seria tributada.

De acordo com Poddar, uma variante desta opção é utilizada por vários países da Europa. Segundo a diretiva do IVA europeu, todas as vendas e locações de imóveis (inclusive comerciais) são isentas. No entanto, segundo a diretiva, os países membros podem permitir que os vendedores ou locadores optem por tratar a venda ou locação como tributável, o que efetivamente ocorre na maioria das operações com imóveis comerciais. No Reino Unido, a primeira venda de imóveis é tributada com alíquota zero, garantindo-se a manutenção dos créditos.

Para Poddar, este modelo decorre em parte de uma visão de que o valor da terra não constitui valor agregado e, portanto, não deveria ser tributado, bem como do fato de que, na Europa, vários países possuem tributos incidentes sobre a transferência de propriedade imobiliária.

Segundo o autor, este modelo gera ainda mais distorções que o modelo do IVA Moderno, na medida em que a isenção na venda de imóveis residenciais (inclusive da primeira venda) gera distorções, ainda que os serviços de construção e os insumos (material de construção) sejam tributados. Tais distorções resultariam da criação de um incentivo à auto-construção e à auto-produção de insumos para a construção.[36]

A tabela abaixo apresenta uma visão comparativa dos quatro métodos de aplicação do IVA ao setor imobiliário avaliados por Poddar.

[36] Vale notar que Cnossen (1996) tem uma visão distinta de Poddar com relação ao modelo europeu. Na interpretação deste autor, a primeira venda de imóveis na Europa seria tributada. Em todo caso, Cnossen também entende que o modelo do IVA Moderno (que ele denomina de "*tax method*") é superior ao modelo europeu.

Tributação de imóveis residenciais

Tipo de oferta	IVA Moderno	Opção A	Opção B	Opção C
Primeira venda do imóvel	T	T	T	I
Revenda do imóvel				
i) ocupação própria	I	T	T	I
ii) imóvel de aluguel	I	T	T	I
Locação de longo prazo	I	T	I	I
Aluguel imputado de imóveis ocupados pelo proprietário	I	I	I	I
Aumentos futuros no valor do aluguel				
i) imóvel com ocupação própria	I	T dif	T dif	I
ii) imóvel de aluguel	I	T	T dif	I

T: tributado; I: isento; T dif: tributado, mas o tributo é diferido até a revenda do imóvel.
Fonte: Poddar (s.d., p.17)

3. Alternativas para o IBS

A análise feita por Poddar sobre alternativas para a tributação das operações com imóveis é útil para avaliar algumas opções para a incidência do IBS em operações com imóveis residenciais.

Na análise a seguir, as diversas alternativas são avaliadas tendo em vista as seguintes variáveis: a) potencial de arrecadação; b) neutralidade (distorções alocativas); c) impacto distributivo; e d) simplicidade operacional. Adicionalmente, no caso do Brasil, é preciso considerar que no setor de construção civil há um elevado grau de informalidade, e que o desenho escolhido pode estimular ou desestimular a formalização do setor.

São consideradas alternativas apenas para as operações com imóveis residenciais. Entende-se que há consenso no CCiF a respeito das operações com imóveis comerciais (construção, reforma, venda, revenda, locação etc.), as quais seriam tributadas normalmente.

Neste momento, o objetivo da nota é ajudar a definir apenas as linhas gerais do modelo a ser adotado. O detalhamento do modelo (e o tratamento de algumas questões específicas) serão feitos em um segundo momento.

a) Alíquota zero

Uma primeira opção seria a adoção de um regime de alíquota zero (isenção com manutenção integral dos créditos) tanto na construção e reforma, quanto na primeira venda dos imóveis residenciais. As vendas posteriores, assim como a locação dos imóveis seriam isentas.

Em princípio este modelo não gera distorções alocativas, uma vez que a tributação é a mesma independentemente da forma de construção e ocupação dos imóveis. No entanto, o modelo pode onerar a autoconstrução por parte de não contribuintes, uma vez que estes não conseguiriam recuperar os créditos relativos ao material empregado. Por este mesmo motivo, o modelo claramente favorece as atividades de construção realizadas por empresas formais, em detrimento das empresas informais.

Do ponto de vista operacional, trata-se de um modelo relativamente simples. A maior complexidade diz respeito à devolução tempestiva de créditos acumulados, questão que terá de ser equacionada de qualquer forma no desenho do IBS. O modelo permite uma transição fácil entre imóveis comerciais e residenciais, uma vez que a venda de imóveis residenciais para empresas comerciais não geraria crédito e a venda de imóveis comerciais para fins residenciais estaria sujeita à alíquota zero, com manutenção do crédito.

As maiores deficiências do modelo dizem respeito à arrecadação (que seria nula no caso de imóveis residenciais) e a seu impacto distributivo, uma vez que o consumo de serviços de habitação pelas pessoas de alta renda seria completamente desonerado.

b) Isenção

Uma segunda alternativa seria a isenção dos serviços de construção e reforma e da venda (inclusive a primeira) e da locação de imóveis residenciais. Neste caso, apenas os materiais utilizados seriam tributados.

Trata-se de um modelo operacionalmente bastante simples, que não favorece nem desfavorece a formalização do setor.

Do ponto de vista da arrecadação e do impacto distributivo, embora seja menos oneroso que a opção de alíquota zero, ainda resulta numa baixa arrecadação e numa subtributação do consumo de serviços de habitação pelas pessoas de alta renda.

O maior problema deste modelo é de ordem alocativa. A isenção favorece a agregação de valor no canteiro de obras, prejudicando técnicas construtivas que utilizam estruturas pré-fabricadas, com maior agregação de valor na indústria e menor no canteiro de obras.

O modelo também gera distorções quando imóveis residenciais passam a ser utilizados para fins comerciais e vice-versa. No pri-

meiro caso, haveria cumulatividade, pois a tributação dos materiais utilizados na construção do imóvel residencial não geraria crédito para a empresa comercial. No segundo caso, o imóvel originalmente comercial vendido para fins residenciais seria integralmente tributado, elevando seu custo.

c) IVA Moderno

A terceira opção seria o modelo do IVA Moderno, descrito por Poddar. Nesta opção, todos os serviços de construção (incluindo reforma) seriam tributados, assim como a primeira venda de imóveis residenciais. As vendas subsequentes, assim como a locação de imóveis residenciais seriam isentas.

Este modelo é operacionalmente simples e não gera distorções alocativas na construção, uma vez que a tributação é a mesma independentemente da técnica construtiva empregada. No entanto, trata-se de um modelo que claramente favorece as empresas informais (não tributadas) em detrimento das empresas formais de construção.

Do ponto de vista da arrecadação, trata-se de uma opção claramente superior às duas primeiras. De modo semelhante, os serviços de habitação de imóveis novos usufruídos por famílias de alta renda seriam tributados. A tributação da construção de imóveis populares seria compensada através de subvenções, seguindo o modelo geral do IBS no tratamento de objetivos extrafiscais.

As deficiências do modelo são aquelas já apontadas por Poddar. A primeira é o tratamento favorecido do estoque de imóveis existentes (gerando um ganho extraordinário para seus proprietários). A segunda é a não tributação da valorização dos imóveis.

d) Tributação da venda e isenção na locação

A última alternativa considerada aproxima-se da Opção B, descrita por Poddar. Trata-se de um modelo em que todas as vendas de imóveis residenciais são tributadas, mas a locação destes imóveis é isenta. Nas vendas de imóveis, haveria um crédito correspondente ao menor entre o imposto incidente na aquisição anterior do imóvel (acrescido do imposto incidente em eventuais reformas realizadas) e o imposto incidente sobre o valor da própria venda.

Este modelo não gera distorções na escolha dos métodos construtivos e permite tributar a valorização dos imóveis, além de ser o que

tem maior potencial de arrecadação entre as quatro alternativas analisadas. No entanto, por tributar a construção, favorece as empresas informais em detrimento das formais.

Operacionalmente é mais complexo que os demais, pois exige o acompanhamento do imposto pago na construção, nas vendas e nas reformas dos imóveis. No caso do IBS, uma sugestão é que estes valores sejam registrados em um cadastro de imóveis gerido pelo fisco.

Esta alternativa vai ao encontro de duas iniciativas em curso no país. Uma delas é a criação de um cadastro em que cada imóvel é identificado por um único código (uma espécie de RENAVAM imobiliário). A outra iniciativa é o Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais (SINTER – regulamentado pelo Decreto 8.764/2016), que tem como objetivo cruzar os dados de registros de imóveis com imagens georreferenciadas.

Neste caso, todos os dados relativos ao IBS pago na construção, aquisição ou reforma do imóvel seriam registrados neste cadastro, facilitando o cálculo do imposto devido nas operações subsequentes. A rigor, este modelo dispensa o registro do proprietário do imóvel como contribuinte, com o cálculo sendo feito por imóvel e não por contribuinte.

Idealmente, este modelo deveria vir acompanhado da revogação do ITBI (fazendo-se ajustes na distribuição federativa da receita para que os municípios não percam arrecadação), ou, alternativamente, o valor do ITBI deveria ser descontado do montante do IBS devido nas operações de venda de imóveis.

Por fim, há a questão do tratamento a ser dispensado aos imóveis já existentes. Como pelo modelo atual estes imóveis já foram tributados (pelo ICMS, PIS/Cofins e IPI incidentes sobre os materiais de construção e pelo ISS e PIS/Cofins incidentes sobre os serviços de construção) seria necessário arbitrar um crédito inicial para estes imóveis. Este crédito poderia ser uma porcentagem (no limite de 100%) do valor do IBS incidente sobre o valor venal do imóvel no momento da entrada em vigor do novo modelo.

Referências Bibliográficas

Cnossen, Sijbren, "VAT Treatment of Immovable Property", cap. 7 de Victor Thuronyi, ed., *Tax Law Design and Drafting* volume 1, International Monetary Fund, 1996.

Poddar, Satya, "Treatment of Housing under VAT for the US". Acessível em: https://pdfs.semanticscholar.org/f931/d7836ea7967ff3db4973a57a427a0be4db9e.pdf. O texto disponível na internet não está datado, mas como faz referência a textos de 2008, é posterior a esta data. Uma versão do texto foi republicada como "Treatment of Housing Under a VAT", *Tax Law Review* Vol. 63 No. 2, June 2010.

VI - DESENHO JURÍDICO E DEFINIÇÃO DO CONTRIBUINTE LEGAL DO IBS[37]

Julho de 2017

Resumo

A ideia desta Nota Técnica, produzida no âmbito do Grupo de Arquitetura Jurídica (GAJ) do CCiF, é identificar o formato jurídico e a redação legal mais adequados para a definição legal do contribuinte do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Para atender ao desenho econômico do imposto, a identificação do contribuinte deve estar atrelada à venda de bens e serviços, independente da pessoa que realiza o fato (física ou jurídica). Além disso, tem se mostrado salutar no debate sobre a reforma dos impostos sobre o consumo no Brasil, a elucidação do contribuinte de fato, deixando em relevo a neutralidade dessa carga tributária para as empresas, que são meros agentes arrecadadores.

Introdução

O contribuinte do imposto incidente sobre o consumo é consumidor final. A preponderância da eficiência em detrimento dessa lógica econômica *a priori*, impõe, contudo, que a cobrança seja feita sobre as empresas envolvidas na cadeia de produção e circulação dos bens e serviços. Transforma-se, assim, o imposto sobre o consumo em um imposto sobre o valor agregado (IVA).

Do ponto de vista jurídico, há duas formas de cobrar-se o imposto sobre o consumo dos vendedores de bens e serviços, que seriam os sujeitos passivos da obrigação tributária: tornando-os contribuintes (daí a origem das expressões "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato") ou responsáveis. Do ponto de vista da legislação e da jurisprudência brasileiras, a eleição como contribuinte ou responsável impõe

---

[37] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

diferentes consequências no que diz respeito aos meios de cobrança à aplicação de medidas penais (apropriação indébita).

Há outra questão relevante no que diz respeito à definição dos contribuintes do IVA: a diferenciação (ou não) entre pessoas físicas e jurídicas. A alternativa do IVA como forma de tributação do consumo dirige a cobrança às pessoas jurídicas: além de aqui os contribuintes estarem mais concentrados, elas são mais controláveis e, portanto, mitiga-se a sonegação. Entretanto, a neutralidade desejada para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) impõe que não se faça diferenciação entre vendedores de bens e serviços organizados ou não como pessoas jurídicas. O desafio, portanto, é definir o contribuinte do IBS de modo que seja preservada a neutralidade (todos que praticam vendas de bens e serviços devem ser estar incluídos) sem imposição de ônus de cumprimento desproporcionais aos particulares e ao Estado.

1. A Experiência Internacional

Ao pesquisar no Google por "taxpayer VAT", os primeiros resultados referiam-se à **República das Filipinas**. Mas, não há nada de tão diferente ou inovador em seu modelo, comparativamente à União Europeia (berço do IVA) e aos modelos mais recentes de IVA (Austrália, Nova Zelândia e Bósnia), mas há um imposto direto que deve ser pago pelos não contribuintes (chamados de "NON-VAT") e que não gera crédito. Sua alíquota é bem menor (3% comparativamente à alíquota regular de 12% para o IVA) e ele é chamado de "Percentage Tax". Os critérios para a definição dos contribuintes do VAT são: (i) forma de organização dos negócios (tipos societários); (ii) faturamento anual (superior a PHP 1.910.000, o que equivale a USD 37.600,00) e (iii) natureza do negócio. Em razão da vagueza para definição dos critérios (i) e (iii), indica-se apenas o critério de faturamento como relevante, conforme o Manual Mundial de IVAs elaborado pela E&Y.

As diretivas da **União Europeia** não indicam o critério de faturamento e não há distinção entre pessoas físicas e jurídicas, muito embora em seu site haja afirmação genérica de que as pessoas físicas não são contribuintes porque em geral não realizam negócios. O critério utilizado pelas diretivas é a realização de qualquer atividade econômica, de forma independente (para excluir os empregados), ainda que sem finalidade lucrativa (artigo 9). São consideradas como atividades econômicas: (i) produtores, (ii) vendedores; (iii) prestadores de serviços;

(iv) mineração e agricultura; (v) profissões independentes; (vi) exploração de bens tangíveis ou intangíveis com finalidade lucrativa e habitualidade; e (vii) venda ocasional de veículos considerados novos para outros estados europeus. A realização de atividade econômica pressupõe regularidade, com exceção da venda interestadual de veículos novos, mas há uma faculdade para que os Estados-membros tributem a realização ocasional de qualquer atividade econômica, inclusive venda de edifícios e terrenos (artigo 12).

A **Bósnia** segue integralmente o critério e as definições da União Europeia, diferenciando-se apenas pela restrição da incidência do IVA aos negócios com finalidade lucrativa.

A Nova Zelândia e a Austrália não têm definição autônoma de contribuinte (*taxpayer*) em suas legislações.

No caso da **Austrália**, a definição aparece no Capítulo relativo às atividades tributáveis (*taxable activities*), com a rubrica de "responsável" (*liability for GST on taxable supplies*): "you must pay the GST payable on any taxable supply that you make" (Section 9-40)[38]. O fato gerador na legislação australiana é definido como o fornecimento de bens ou serviços, de forma onerosa, no contexto de atividade empresarial, por pessoas obrigadas ao registro (Subdivision 9-A). Estão obrigados a se registrar todos aqueles que realizem atividade econômica e tenham volume de negócios (*turnover*) anual acima de AUD 50.000 para pessoas jurídicas com finalidade lucrativa e acima de AUD 100.000 para pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa (Division 23). O percentual pode ser alterado por ato infralegal e o relativo a pessoas jurídicas com finalidade lucrativa está atualmente em AUD 75.000 (equivalente a USD 59.400,00).

A **Nova Zelândia** define o contribuinte apenas de forma implícita por meio da definição de *taxable supplies*: "any activity which is carried on continously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve supply goods and services". Do mesmo modo que a Austrália, acaba limitando a definição de contribuintes por meio daqueles que ficam ou não obrigados a se registrar. O limite do *turnover* para estar dispensado do registro de contribuintes na Nova Zelândia é de NZD 60.000 anuais (equivalentes a USD 44.100,00), que pode ser alterado por ato infralegal. Há também

[38] Essa definição, que na verdade remete ao conceito de fato gerador, foi a adotada no modelo de ICMS do Mato Grosso.

a exclusão das atividades desenvolvidas por pessoas físicas ou não, mas que sejam num contexto de recreação ou hooby.

Na **África do Sul** os critérios são similares, ou seja, o importante é a realização de atividade econômica (não importa se realizada por pessoas físicas, jurídicas, fundos etc.), mas há limite para isenção do registro, atualmente em ZAR 1.000.000 por ano (equivalente a USD 76.700,00). A definição de contribuinte também não é autônoma, remetendo àquele que pratica o fato gerador (Provision 7(2)).

2. O que utilizar para o IBS

A classificação do sujeito passivo da obrigação tributária em *responsável* ou *contribuinte* viabilizaria a cobrança do imposto dos vendedores de bens e serviços (responsáveis) mantendo-se a lógica do consumidor final como o real contribuinte do IVA (de fato e de direito). Essa diferenciação, contudo, não é observada na prática internacional. Há algumas hipóteses que podem explicar a relevância dessa diferenciação no Brasil: o abuso na utilização dos responsáveis, mediante a eleição de diversos sujeitos passivos diferentes do contribuinte que podem ser cobrados indistintamente, e o caráter formalista da dogmática jurídica, que influencia a formatação e aplicação da legislação tributária.

Essa distinção traria mais clareza aos debates, estimularia o exercício da cidadania e, potencialmente, diminuiria a sonegação (pela caracterização da prática de crime de apropriação indébita). Entretanto, há efeitos imprevisíveis nessa ruptura, considerando especialmente a ausência de experiência internacional e da singularidade da prática jurídica brasileira. Considerando (i) que a transparência sobre o ônus econômico e a qualificação do debate podem ser feitas de outras formas, especialmente após a simplificação do sistema brasileiro, e que (ii) a mitigação da sonegação por meio de penalização na esfera criminal tem sua efetividade questionável e pode ser feita no modelo atual (revisitando a aplicação da lei de crimes contra o sistema tributário), talvez não seja recomendada a utilização dessa diferenciação na legislação do IBS. O que alguns países fazem e que parece interessante é indicar nos sites do governo que contêm informação sobre o IVA quem é o contribuinte de fato, ressaltando a neutralidade do imposto sobre os negócios.

Superada essa questão, a definição de contribuinte seguindo a prática internacional e visando atender à neutralidade deveria estar alinhada à prática de atividade econômica, observado um limite mínimo

de faturamento anual, evitando custos desproporcionais de cumprimento e fiscalização.

A definição remissiva da legislação australiana indica objetividade (é contribuinte aquele que realiza o fato gerador). Aliada a um bom critério econômico para definição do limite de faturamento anual, provavelmente abrangerá de forma consequencial todos os negócios relevantes ao IBS.

Referências Bibliográficas

Australian Taxation Office, *GST*, disponível em https://www.ato. gov.au/Business/GST/How-GST-works/.

E&Y, *2017 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*, disponível em http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-sales-tax-gui de-coun try-list.

Federal Register of Legislation [Australia], *A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999*, disponível em https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008.

Indirect Taxation Authorithy of Bosnia and Herzegovina, *Law on Value Added Tax*, disponível em http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/eng/Porezi/PDV/Law_on_VAT_BiH.pdf.

_____. *General Information on VAT System in Bosnia and Herzegovina*, disponivel em http://www.uino.gov.ba/en/Porezi/PDV/Opce_ informacije.html. Inland Revenue, *GST (Goods and Services Tax)*, disponível em http://www. ird.govt.nz/gst/gst-index.html.

New Zealand Legislation, *Goods and Services Tax Act 1985*, disponível em http://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DLM81 035.html.

South African Government, Value-Added Tax Act 1991, disponível em http://www.gov.za/documents/value-added-tax-act-12-may-2015-0846.

South Africa Revenue Services (SARS), *VAT*, disponível em http: //www. sars.gov.za/TaxTypes/VAT/Pages/default.aspx.

Taxation and Customs Union [European Comission], *Taxable Persons under EU VAT rules*, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-ru lesen.

The EU's Common System of Value Added Tax (VAT), *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*, disponível em http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CE LEX:32006L0112&from=EN.

Value Added Tax in South Africa, http://www.sars.gov.za/TaxTypes/VAT/ Pages/default.aspx. Acesso em 07 de julho de 2016.

Anexo I - Excertos dos dispositivos legais analisados

União Europeia
TITLE III
TAXABLE PERSONS

Article 9

1. 'Taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.

Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as 'economic activity'. The exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity.

2. In addition to the persons referred to in paragraph 1, any person who, on an occasional basis, supplies a new means of transport, which is dispatched or transported to the customer by the vendor or the customer, or on behalf of the vendor or the customer, to a destination outside the territory of a Member State but within the territory of the Community, shall be regarded as a taxable person.

Article 10

The condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

Article 11

After consulting the advisory committee on value added tax (hereafter, the 'VAT Committee'), each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organisational links.

A Member State exercising the option provided for in the first paragraph, may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision.

Article 12

1. Member States may regard as a taxable person anyone who carries out, on an occasional basis, a transaction relating to the activities referred to in the second subparagraph of Article 9(1) and in particular one of the following transactions:

(a) the supply, before first occupation, of a building or parts of a building and of the land on which the building stands;

(b) the supply of building land.

2.structure fixed to or in the ground.

For the purposes of paragraph 1(a), 'building' shall mean any

Member States may lay down the detailed rules for applying the criterion referred to in paragraph 1(a) to conversions of buildings and may determine what is meant by 'the land on which a building stands'.

Member States may apply criteria other than that of first occupation, such as the period elapsing between the date of completion of the building and the date of first supply, or the period elapsing between the date of first occupation and the date of subsequent supply, provided that those periods do not exceed five years and two years respectively.

3. For the purposes of paragraph 1(b), 'building land' shall mean any unimproved or improved land defined as such by the Member States.

Article 13

1. States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be regarded as taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with those activities or transactions.

However, when they engage in such activities or transactions, they shall be regarded as taxable persons in respect of those activities or transactions where their treatment as non-taxable persons would lead to significant distortions of competition.

In any event, bodies governed by public law shall be regarded as taxable persons in respect of the activities listed in Annex I, provided that those activities are not carried out on such a small scale as to be negligible.

2. Member States may regard activities, exempt under Articles 132, 135, 136, 371, 374 to 377, and Article 378(2), Article 379(2), or Articles 380 to 390, engaged in by bodies governed by public law as activities in which those bodies engage as public authorities.

Bósnia Herzegovina

IV – TAXPAYERS

Article 12 Definitions

A taxpayer shall be any person who independently carries out any economic activity.

Within the meaning of paragraph 1 of this Article "activity" shall be taken to include the activity of a manufacturer, trader or supplier of services performed with a view to generating income, including the activity of exploitation of natural resources, agriculture, forestry and professional activities.

"Economic activity" shall be taken to include the exploitation of property or property rights with a view to generating income

The taxpayer shall be the person in whose name and for whose account goods or services are supplied or goods imported.

The taxpayer shall also be the person who supplies goods or services or imports goods in his own name, but for the account of another.

The State and its authorities, Entity authorities, District authorities and authorities of local self-government, as well as legal entities founded under the law for the purpose of carrying out activities falling within the scope of activities performed by administrative authorities, shall not be considered taxpayers within the meaning of this Law if they supply goods and services within the activities and transactions in which they engage as administrative authorities.

The bodies referred to in paragraph 6 of this Article shall be considered taxpayers if they supply goods and services, where such supply of goods and services or transactions are carried out in competition with companies in private ownership.

Article 13 Persons liable to pay VAT

The persons who, within the meaning of this Law, are liable to pay VAT shall be:

1. taxpayers who perform the supply of goods and services on which VAT is chargeable;

2. a tax representative appointed by a taxpayer who does not have a seat or a permanent business unit in BiH, and who performs the supply of goods or services in BiH;

3. a recipient of services purchased in furtherance of business purposes, if the provider of the services, not based in Bih, referred to in point 2 of this paragraph has not appointed a tax representative;

4. any person who shows VAT on an invoice or some other document serving as an invoice (hereinafter: invoice) and who, according to this Law, is not required to calculate and pay VAT;

5. in the case of importations, the recipient of the goods, or the customs debtor determined in accordance with customs regulations; and

6. the recipient of goods and services relating to the construction of immovable property under Chapter XII of this Law.

Nova Zelândia

6 Meaning of term taxable activity

. (1) For the purposes of this Act, the term taxable activity means—

. (a) any activity which is carried on continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve, in whole or in part, the supply of goods and services to any other person for a consideration; and includes any such activity carried on in the form of a business, trade, manufacture, profession, vocation, association, or club:

. (b) without limiting the generality of paragraph (a), the activities of any public authority or any local authority.

. (2) Anything done in connection with the beginning or ending, including a premature ending, of a taxable activity is treated as being carried out in the course or furtherance of the taxable activity.

. (3) Notwithstanding anything in subsections (1) and (2), for the purposes of this Act the term taxable activity shall not include, in relation to any person,—

. (a) being a natural person, any activity carried on essentially as a private recreational pursuit or hobby; or

. (aa) not being a natural person, any activity which, if it were carried on by a natural person, would be carried on essentially as a private recreational pursuit or hobby; or

. (b) any engagement, occupation, or employment under any contract of service or as a director of a company, subject to subsection (4); or:

. (c) any engagement, occupation, or employment—

(i) pursuant to the Members of Parliament (Remuneration and Serv- ices) Act 2013 or the Governor-General Act 2010:

(ii) as a Judge, Solicitor-General, Controller and Auditor-General, or Ombudsman:

(iia) pursuant to an appointment made by the Governor-General or the Governor-General in Council and evidenced by a warrant or by an Order in Council or by a notice published in the Gazette in ac- cordance with section 2(2) of the Official Appointments and Documents Act 1919:

(iii) as a Chairman or member of any local authority or any statutory board, council, committee, or other body, subject to subsection (4); or

. (d) any activity to the extent to which the activity involves the making of exempt supplies.

. (4) Despite subsection (3)(b) and (c)(iii), if a director, member, or other person re- ferred to in those paragraphs is paid a fee or another amount in relation to their engagement, occupation, or employment in circumstances in which they are re- quired to account

for the payment to their employer, the payment is treated as consideration for a supply of services by the employer to the person who made the payment to the director, member, or other person.

. *(5) For the purposes of subsections (3)(b), (c)(iii), and (4), if a person in carrying on a taxable activity, accepts an office, any services supplied by that person as holder of that office are deemed to be supplied in the course or furtherance of that taxable activity.*

[…]

Part 8 Registration

51 Persons making supplies in course of taxable activity to be registered

. *(1) Subject to this Act, every person who, on or after 1 October 1986, carries on any taxable activity and is not registered, becomes liable to be registered—*

. *(a) at the end of any month where the total value of supplies made in New Zealand in that month and the 11 months immediately preceding that month in the course of carrying on all taxable activities has exceeded $60,000 (or such larger amount as the Governor-General may, from time to time, by Order in Council declare): provided that a person does not become liable to be registered by virtue of this paragraph where the Commissioner is satisfied that the value of those supplies in the period of 12 months beginning on the day after the last day of the period referred to in the said paragraph will not exceed that amount:*

. *(b) at the commencement of any month where there are reasonable grounds for believing that the total value of the supplies to be made in New Zea- land in that month and the 11 months immediately following that month will exceed the amount specified in paragraph (a): provided that any such person shall not become liable where the Commissioner is satisfied that that value will exceed that amount in that period solely as a consequence of—*

. *(c) any ending of, including a premature ending of, or any substantial and permanent reduction in the size or scale of, any taxable activity carried on by that person; or*

. *(d) the replacement of any plant or other capital asset used in any taxable activity carried on by that person; or*

. *(e) the supply, to persons who are non-residents but are physically present in New Zealand, of telecommunications services that are treated as being supplied in New Zealand under sections 8(6) and 8A.*

. *(1B) For the purposes of determining under subsection (1) the liability of a unit title body corporate to be registered, the value of a supply of a service made by the body corporate to a member is not included in the total value of supplies made in New Zealand by the body corporate.*

. *(2) Every person who, by virtue of subsection (1), becomes liable to be registered shall apply to the Commissioner in the prescribed form for registration under this Act, within 21 days of becoming so liable, and provide the Commissioner with such further particulars as the Commissioner may require for the purpose of registering that person.*

. *(3) Notwithstanding subsections (1) and (2), every person who satisfies the Com- missioner that, on or after 1 October 1986,—*

. *(a) that person is carrying on any taxable activity; or*

. *(b) that person intends to carry on any taxable activity from a specified date,— may apply to the Commissioner in the prescribed form for registration under this Act, and provide the Commissioner with such further particulars as the Commissioner may require for the purpose of registering that person.*

. *(4) Where any person has—*

. *(a) made application for registration pursuant to subsection (2), (3), or section 54B, and the Commissioner is satisfied that that person is eligible to be registered under this Act, that person shall be a registered person for the purposes of this Act with effect from such date as the Commissioner may determine; or*

. *(b) not made application for registration pursuant to subsection (2), and the Commissioner is satisfied that that person is liable to be registered under this Act, that person shall be a registered person for the purposes of this Act with effect from the date on which that person first became liable to be registered under this Act: provided that the Commissioner may, having regard to the circumstances of the case, determine that person to be a registered person from such later date as the Commissioner considers equitable.*

. *(5) Notwithstanding anything in this Act, where any taxable activity is carried on by any non-profit body in branches or divisions, that non-profit body may apply to the Commissioner for any such branch or division to be a separate per- son for the purposes of this section, and if each such branch or division maintains an independent system of accounting and can be separately identified by reference to the nature of the activities carried on or the location of that branch or division, each such branch or division shall be deemed to be a separate per- son, and not a part of the non-profit body, and, where any such branch or division is a separate person pursuant to this subsection, any taxable activity carried on by that branch or division shall, to that extent, be deemed not to be carried on by the non-profit body first mentioned in this subsection.*

. *(5B) A unit title body corporate that is registered under this Act as a result of an ap- plication under subsection (3) made on a date (the application date) on or after the date of introduction of the Taxation (Annual Rates for 2015–16, Research and Development, and Remedial Matters) Bill must be registered with effect from a date after the application date.*

. *(6) The provisions of this Act relating to the determination of the value of any sup- ply of goods and services shall apply for the purposes of this section, with the modification that no regard shall be had to any tax charged in respect of any such supply.*

. *(7) An application for registration under this Act purporting to be made by or on behalf of any person shall for all purposes be deemed to have been made by that person or by that person's authority, as the case may be, unless the contrary is proved.*

51B Persons treated as registered

. *(1) For the purposes of Parts 3 and 6, and of Part 9 of the Tax Administration Act 1994, the following are treated as registered persons:*

. *(a) a person who is not otherwise a registered person but who supplies goods or services, representing that tax is charged on the supply:*

. *(b) if goods are treated by section 5(2) as being supplied by a person—*

. *(i) the person selling the goods, if subparagraph (ii) does not apply; or*

. (ii) the person whose goods are sold, if the person provides a notice under section 5(2)(a) to the person selling the goods and the Com- missioner considers that the notice is incorrect: (c) a person whose registration has been cancelled under section 52(5) with effect from the original date of registration:

. (d) a non-resident person referred to in section 54B(2).

. (2) If a person referred to in subsection (1) represents that tax is being charged on a supply that they make in a taxable period, the person is liable to pay the amount of the tax.

. (3) If a person is treated by subsection (1)(c) as being a registered person, the per- son is treated as being registered from the original date of registration to the date when the Commissioner cancels the registration.

. (4) For the purposes of this Act, in relation to a sup- ply to which section 11(1)(mb) applies, a recipient who is treated as a supplier under section 5(23)—

. (a) is treated as registered from the date of the supply under section 5(23); and

. (b) must apply under section 51(2) to the Commis- sioner for registration.

. (5) A person who is treated as registered under sub- section (4)(b) may ask the Commissioner to cancel their registration under section 52(2) once they have accounted for output tax as required under section 5(23).

. (6) For the purposes of subsection (5), section 5(3) does not apply if—

. (a) the person seeks cancellation of their registration by the end of the taxable period in which they have accounted for the output tax under section 5(23); or

. (b) the Commissioner so determines, on application by the person.

Austrália

Subdivision 9-A—What are taxable supplies?

9-5 Taxable supplies

You make a ***taxable supply*** *if:*

(a) you make the supply for consideration; and

(b) the supply is made in the course or furtherance of an enterprise that you carry on; and

(c) the supply is connected with Australia; and

(d) you are registered, or required to be registered.

*However, the supply is not a taxable supply to the extent that it is *GST-free or input taxed.*

[…]

9-20 Enterprises

(1) An ***enterprise*** *is an activity, or series of activities, done:*

(a) in the form of a business; or

(b) in the form of an adventure or concern in the nature of trade; or

(c) on a regular or continuous basis, in the form of a lease, licence or other grant of an interest in property; or

(d) by the trustee of a fund that is covered by, or by an authority or institution that is covered by, Subdivision 30-B of the ITAA 1997 and to which deductible gifts can be made; or

(da) by a trustee of a complying superannuation fund or, if there is no trustee of the fund, by a person who manages the fund; or

(e) by a charity; or

(g) by the Commonwealth, a State or a Territory, or by a body corporate, or corporation sole, established for a public purpose by or under a law of the Commonwealth, a State or a Territory; or

(h) by a trustee of a fund covered by item 2 of the table in section 30-15 of the ITAA 1997 or of a fund that would be covered by that item if it had an ABN.

*(2) However, **enterprise** does not include an activity, or series of activities, done:*

(a) by a person as an employee or in connection with earning withholding payments covered by subsection (4) (unless the activity or series is done in supplying services as the holder of an office that the person has accepted in the course of or in connection with an activity or series of activities of a kind mentioned in subsection (1)); or

Note: Acts done as mentioned in paragraph (a) will still form part of the activities of the enterprise to which the person provides work or services.

(b) as a private recreational pursuit or hobby; or

(c) by an individual (other than a trustee of a charitable fund, or of a fund covered by item 2 of the table in section 30-15 of the ITAA 1997 or of a fund that would be covered by that item if it had an ABN), or a partnership (all or most of the members of which are individuals), without a reasonable expectation of profit or gain; or

(d) as a member of a local governing body established by or under a State law or Territory law (except a local governing body to which paragraph 12-45(1)(e) in Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953 applies).

(3) For the avoidance of doubt, the fact that activities of an entity are limited to making supplies to members of the entity does not prevent those activities:

(a) being in the form of a business within the meaning of paragraph (1)(a); or

(b) being in the form of an adventure or concern in the nature of trade within the meaning of paragraph (1)(b).

(4)This subsection covers a withholding payment covered by any of the provisions in Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953 listed in the table.

Withholding payments covered		
tem	***Provision***	***Subject matter***
12-35	*Section*	*Payment to employee*
12-40	*Section*	*Payment to company director*

Withholding payments covered		
tem	***Provision***	***Subject matter***
12-45	*Section*	*Payment to office holder*
12-60	*Section*	*Payment under labour hire arrangement, or specified by regulations*

[…]

Subdivision 9-B—Who is liable for GST on taxable supplies?

9-40 Liability for GST on taxable supplies

You must pay the GST payable on any taxable supply that you make.

[…]

23-5 Who is required to be registered

You are ***required to be registered*** *under this Act if:*

(a) you are carrying on an enterprise; and

(b) your GST turnover meets the registration turnover threshold.

Note: It is the entity that carries on the enterprise that is required to be registered (and not the enterprise).

23-10 Who may be registered

(1) You may be registered under this Act if you are carrying on an enterprise (whether or not your GST turnover is at, above or below the registration turnover threshold).

(2) You may be registered under this Act if you intend to carry on an enterprise from a particular date.

23-15 The registration turnover threshold

(1) Your ***registration turnover threshold*** *(unless you are a non-profit body) is:*

(a) $50,000; or

(b) such higher amount as the regulations specify.

(2) Your ***registration turnover threshold*** *if you are a non-profit body is:*

(a) $100,000; or

(b) such higher amount as the regulations specify.

23-20 Not registered for 4 years

Despite section 23-5, you are treated as not having been required to be registered under this Act on a day if your registration could not take effect from that day because of subsection 25-10(1A).

Note: Subsection 25-10(1A) provides that the date of effect of your registration must not be a day that occurred more than 4 years before the day of the Commissioner's decision to register you, unless the Commissioner is of the opinion there has been fraud or evasion.

23-99 Special rules relating to who is required to be registered or who may be registered

Chapter 4 contains special rules relating to who is required to be registered, or who may be registered, as follows:

Checklist of special rules		
Item	**For this case ...**	**See:**
1A	Government entities	Division 149
1B	Non-profit sub-entities	Division 63
1	Representatives of incapacitated entities	Division 58
2	Resident agents acting for non-residents	Division 57
3	Taxis	Division 144

9-69 Special rules relating to liability for GST on taxable supplies

Chapter 4 contains special rules relating to liability for GST on taxable supplies, as follows:

Checklist of special rules		
Item	**For this case ...**	**See:**
1	Company amalgamations	Division 90
2	GST groups	Division 48
3	GST joint ventures	Division 51
4	Offshore supplies other than goods or real property	Division 84
4A	Non-residents making supplies connected with Australia	Division 83
4B	Representatives of incapacitated entities	Division 58
5	Resident agents acting for non-residents	Division 57

África do Sul

Imposition of value-added tax

7. (1) Subject to the exemptions, exceptions, deductions and adjustments 40 provided for in this Act, there shall be levied and paid for the benefit of the State Revenue Fund a tax, to be known as the value-added t a x –

(a) on the supply by any vendor of goods or services supplied by him on or after the commencement date in the course or furtherance of any enterprise carried on by him; 45

(b) on the importation of any goods into the Republic by any person on or after the commencement date; and

(c) on the supply of any imported services by any person on or after the commencement date, calculated at the prescribed tax rate on the value of the supply concerned or the importation, as the case may be.

(2) Except as otherwise provided in this Act, the tax payable in terms of 5 paragraph (a) of subsection (1) shall be paid by the vendor referred to in that paragraph, the tax payable in terms of paragraph (b) of that subsection shall be paid by the person referred to in that paragraph and the tax payable in terms of paragraph (c) of that subsection shall be paid by the recipient of the imported services.

VII - BENEFÍCIOS FISCAIS E O IBS[39]

Setembro de 2018

Resumo

Esta Nota Técnica examina as principais características do IBS e demonstra como essa maneira de tributar o consumo não é consistente com incentivos fiscais a produtores, comerciantes, prestadores de serviços etc. Explica também que não constitui benefício fiscal a não-incidência do tributo nas exportações.

O IBS é um imposto sobre o consumo final

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é um imposto sobre valor adicionado (IVA) moderno, de caráter geral, que taxa os bens e serviços consumidos pelas famílias. As pessoas (famílias), consumidores finais, são os contribuintes de fato. O imposto é recolhido pelos prestadores de serviços, produtores e comerciantes (contribuintes de direito) apenas por conveniência administrativa, mas é inteiramente repassado para as famílias.

O repasse para o consumidor final deve ser completo, isto é, nenhum custo de IBS deve ter sido incorporado ao custo das empresas integrantes da cadeia de produção e distribuição. A empresa recupera instantaneamente todo o IBS que pagou na compra de insumos, e também o IBS que pagou na aquisição de bens de capital. O IBS não onera a empresa, onera apenas o consumidor final.

---

[39] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

Não-cumulatividade exonera prestadores de serviços, produtores, comerciantes e exportadores

No passado, os impostos sobre vendas eram cobrados "em cascata": a venda de produto que a firma A vendesse para a firma B pagava o imposto, a revenda da firma B para a firma C pagava novamente o imposto, e assim por diante. Assim era, por exemplo, com o imposto sobre vendas e consignações (IVC) que se cobrou no Brasil até 1966 e com os impostos sobre vendas que por muitos anos se cobraram na América espanhola.

As enormes distorções econômicas que a tributação cumulativa causava levaram a sua substituição pelo IVA. A não-cumulatividade é obtida no IVA através do método de crédito, pelo qual o contribuinte recolhe de imposto a diferença entre o imposto que cobrou de seus clientes e o que pagou a seus fornecedores. Neste sentido, a Constituição brasileira estabelece (153, § 3º, II) que o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores". O art. 155 traz comando similar para o ICMS. A legislação do ISS não contempla o regime de não-cumulatividade.

Os prestadores de serviços, produtores e comerciantes, contribuintes do IBS, formam um conjunto fechado, um círculo dentro do qual todo imposto cobrado é creditado, gerando tributação nula. Operações dentro do círculo são tributadas (embora essa tributação seja anulada por créditos de igual magnitude) apenas para que a tributação do consumidor seja seguida ao longo da cadeia de formação de valor.

As famílias (consumidores finais) são pontos *fora* do círculo mencionado. Quando um bem ou serviço é fornecido por agente econômico (produtor, comerciante ou prestador) de dentro do círculo para consumo final por famílias (fora do círculo) o imposto é cobrado em caráter definitivo. As famílias (e só elas) não recebem crédito de IBS pelas compras, portanto sofrem o ônus integral da tributação.[40]

Há um grupo de consumidores finais que estão livres de IBS: são as famílias residentes no exterior. Eles "pagam" IBS à alíquota "zero", isto é, as exportações de bens e serviços são isentas de IBS e os

[40] Outra nota técnica CCiF analisa o mecanismo de restituição de IBS para famílias de baixa renda. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1809-Alivio-Tributario-de-Familias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf.

exportadores têm prontamente restituído o IBS que pagaram em operações internas. A isenção de residentes no exterior não é benefício fiscal, nem restrição à soberania tributária do país (nada impede que se tributem as exportações), mas prática adotada por todos os países para não prejudicar a competitividade de seus bens e serviços nos mercados globais. Não se exporta imposto.

Não faz sentido conceder incentivos fiscais no IBS

Visto que o IBS é totalmente trasladado ao consumidor final, e, portanto, não onera o contribuinte prestador de serviço, produtor ou comerciante, este já goza de completa desoneração. Não há espaço para nenhum favor fiscal adicional.[41]

A prática encontrada em muitos Estados de conceder benefícios fiscais, aberta ou disfarçadamente, para atrair investimentos ("guerra fiscal") não encontra oxigênio no IBS. Quando o IBS tiver completado seu processo de transição, a arrecadação que irá para o Estado ou Município dependerá apenas do valor do consumo no ente federado. Para este efeito, será irrelevante a localização da unidade produtiva ou do estabelecimento vendedor.

Como, então, se incentivará o desenvolvimento regional e a descentralização industrial? Certamente tais objetivos devem estar contemplados na política nacional e regional de desenvolvimento, e há uma variedade de estratégias e instrumentos de política que podem ser utilizados para esse fim. Entre esses instrumentos, no entanto, não estão incluídos quaisquer benefícios ligados ao IBS. O IBS busca unicamente prover arrecadação tributária sólida e estável com o mínimo de distorções para o setor produtivo. O custo dessas distorções recai em última análise sobre os cidadãos consumidores.

Conclusão

O IBS, imposto tipo IVA sobre o consumo das famílias, deve ter estrutura simples, de baixo custo de cumprimento, e qualidades de

[41] O que pode ser feito é manter no mínimo necessário as exigências formais (obrigações acessórias). Mas isto não constitui benefício fiscal, é antes dever do poder público.

eficiência (mínimo de distorções) e isonomia (tratamento semelhante de todos os setores econômicos).

O mecanismo de crédito generalizado, complementado pela restituição expedita de saldos credores, exonera (de fato) os agentes econômicos contribuintes (de direito) do imposto e leva a tributação a recair sobre o consumo familiar.

O IBS respeita a soberania do consumidor. Ele pode gastar sua renda ou parte dela da maneira que melhor lhe aprouver, sabendo que não será punido pelo imposto por adquirir este ou aquele bem ou serviço.[42]

Portanto, o IBS é eficiente como instrumento para incentivar essa ou aquela atividade econômica. Tentativas de criar benefícios fiscais no IBS serviriam para torná-lo não-neutro, complexo e injusto. Sob o IBS, o melhor incentivo para a atividade econômica é um imposto bem desenhado e bem implementado.

[42] Em nota técnica, o CCiF demonstra a superioridade do sistema de alíquota única e critica a visão de "seletividade" de alíquotas que foi popular em outros tempos. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1706-Aliquota-unica-do-IBS_v4.pdf.

VIII - EXONERAÇÃO DO IBS PARA FAMÍLIAS DE BAIXA RENDA[43]

Setembro de 2018

De que maneira deve o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que é um tributo geral sobre o consumo, tratar o consumo de pessoas e famílias de baixa renda? Por ter alíquota uniforme e base muito ampla, o IBS incide à mesma proporção sobre todos os tipos de consumo e todas as pessoas.

Há consenso de que membros da sociedade considerados economicamente hipossuficientes devem receber tratamento tributário preferencial. Não basta o tratamento isonômico (equidade horizontal), é preciso também exercer a equidade vertical isentando da tributação, total ou parcialmente, o consumo dessas pessoas.

Para concretizar esse anseio de solidariedade social diversos mecanismos têm sido desenvolvidos, envolvendo desoneração tributária ou transferência financeira. Esta nota técnica examina os principais mecanismos existentes ou propostos, com suas vantagens e desvantagens, e propõe solução inovadora.

I - Mecanismos envolvendo tributação

Os primeiros instrumentos para desoneração do consumo de famílias de baixa capacidade econômica foram as isenções tributárias e o uso de alíquotas menores para bens considerados de consumo popular. Embora esses instrumentos sejam pouco eficazes para direcionar o benefício às pessoas-alvo, eram o que se podia fazer antes que existissem bases de dados sociais.

---

[43] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado.

1. Alíquotas diferenciadas para bens necessários

Essa abordagem consiste em utilizar alíquotas múltiplas do imposto, graduando-as segundo o grau de essencialidade do produto (seletividade). Tanto a caracterização como essencial como a gradação das alíquotas requerem um forte elemento de subjetividade. E também de paternalismo, de vez que a lei estará direcionando o consumo para certos bens e punindo o consumo de outros bens de consumo lícito.

O emprego da seletividade aparece geralmente associado à adoção de alíquotas especialmente elevadas sobre bens considerados "não essenciais", ou "supérfluos", ou "de luxo".

O recurso a alíquotas múltiplas torna o tributo complexo pela dificuldade de delimitar os conjuntos de bens sujeitos a cada alíquota, pelo incentivo a classificar bens similares como sujeitos a alíquota reduzida e pelo maior desafio que coloca à auditoria pela administração tributária.

A complexidade é maior se sobre os produtos incidirem vários impostos sobre vendas, cada qual com sua estrutura de alíquotas. Além disso, não se pode assegurar que alíquotas reduzidas se reflitam em preços menores cobrados dos consumidores.[44]

Já que não é possível evitar que pessoas de renda elevada consumam bens listados como de consumo popular, as alíquotas reduzidas acabam por ser pouco eficazes como ferramenta redistributiva e implicam elevado gasto tributário (renúncia fiscal). Ainda que proporcionalmente as famílias mais pobres utilizem uma parcela maior de sua renda na aquisição dos bens desonerados, em termos absolutos a desoneração beneficia mais as famílias de maior renda.

Consequência também do tratamento preferencial para todos os consumidores dos bens selecionados, independentemente do nível de renda, é o elevado custo da renúncia tributária.[45]

2. Isenção tributária simples

---

[44] Ver por exemplo Rita de la Feria, "Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe", *Intertax* Vol. 43, No. 2, 2015.

[45] Ver por exemplo Artur Swistak et al., "In pursuit of tax equity: lessons from VAT rate structure adjustment in Poland", *Financial Theory and Practice* 39 (2) 115-137 (2015); OECD/Korea Institute of Public Finance (2014), *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 22, OECD Publishing; e Liam Ebrill et al., *The Modern VAT*, Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001.

Trata-se aqui de caso particular de alíquotas diferenciadas discutido na seção anterior. As vendas de bens e serviços listados como essenciais são isentos do imposto. A isenção não elimina toda a tributação, já que o imposto pago nas etapas anteriores de produção/comercialização ficam incluídas no custo, portanto no preço dos produtos.

A isenção é ferramenta tosca para direcionar o benefício tributário ao consumo de famílias de baixa renda. Surgem os problemas de classificação já mencionados. Complica-se o controle tributário, tanto pelo contribuinte como pelo fisco. Até uma lista pormenorizada de bens e serviços isentos terá dificuldade no enfrentar problemas de qualidade: arroz comum vs. arroz arbóreo, pescada branca vs. salmão, pão vs. farinha de rosca, cortes de carne diferentes etc.[46]

Um dos complicadores desse mecanismo de alívio tributário é a necessidade de o contribuinte de direito distribuir o imposto pago nas compras entre uma parte creditável (correspondente a vendas tributadas) e outra não creditável (correspondente a vendas isentas).

Pela impossibilidade de atribuir univocamente cada entrada a uma saída específica, a apropriação do crédito terá que se valer de algum critério de proporcionalidade. Com isso se quebra a simplicidade do sistema de crédito, em que o imposto devido pelo contribuinte é simplesmente a diferença entre o imposto destacado nas vendas e prestações e o imposto pago nas aquisições.

3. Isenção tributária completa (alíquota zero)

A isenção tributária completa ou plena é caso particular da isenção simples (2). O bem ou serviço objeto de isenção é provido sem

[46] Referindo-se à composição da cesta básica e sua ineficiência distributiva, o Secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, declarou: "Mas o que acontece no Brasil é que aqui temos isenção para a cesta, e essa isenção chega a todos os produtos. Há produtos que são adquiridos não pela população de modo geral, são adquiridos somente por quem tem condições de adquirir. A cesta pega, por exemplo, todos os tipos de queijo, ovas de peixe, salmão, filé mignon. Não é para qualquer um comprar salmão, tem vários itens abarcados pela isenção fiscal que realmente não são básicos. Tudo isso acaba pesando." Ver Folha de S.Paulo 18 jun 2018, https://www1.folha.uol.com.br/fsp/fac-simile/2018/06/18/.

cobrança de imposto, isto é, é isento. Além disso, o contribuinte de direito obtém crédito pelo imposto pago na aquisição, no que se distingue da isenção simples analisada na seção anterior.

A isenção plena é chamada em muitos países de alíquota zero, o que é coerente com a manutenção do crédito relativo às mercadorias, serviços e insumos de produção utilizados na atividade de produção ou comercialização.

Saída com alíquota zero ou saída isenta são a mesma coisa. Embora o uso do conceito de alíquota zero seja tecnicamente mais correto, o uso de isenção associado à manutenção do crédito, como conhecemos no Brasil, tem efeito equivalente da alíquota zero.

Aplicar alíquota zero a bens básicos ou necessários não é maneira eficiente de realizar política redistributiva ou tornar não-regressiva a tributação. Estudando o assunto na África do Sul (que aplica alíquota zero a 19 tipos de alimentos) a Comissão Katz concluiu que "prover alívio ao pobre através de isenções e alíquota zero é provável política tributária sem sentido e política social ineficiente". Alíquota zero beneficia seis vezes mais os ricos que os pobres e deve ser usada apenas quando não exista melhor instrumento para ajudar o pobre.[47]

A isenção plena apresenta as mesmas insuficiências de endereçamento às famílias de baixa renda discutidas nas seções anteriores. Além disso, a isenção plena tende a gerar créditos acumulados que tornam necessárias restituições de imposto de pequeno valor pela autoridade tributária para um número elevado de empresários de pequeno porte.

Em qualquer administração tributária, restituir imposto é tarefa difícil pelos controles que requer em vista dos riscos sempre presentes de fraude. Isto torna a operacionalidade do sistema complexa e custosa. A renúncia tributária (valor do imposto não pago) é também mais elevada que nos outros modelos analisados.

---

[47] Ver Sijbren Cnossen, *VAT Treatment of Food: Principles and Practice*, presentation prepared for the 12th Annual Asia-Pacific Tax Forum, New Delhi, India, 5-7 May 2015.

II - Outros mecanismos de combate à pobreza

A mitigação da tributação do consumo de famílias de baixa renda tem sido muitas vezes tentada através da redução de alíquota ou isenção, parcial ou total, dos bens e serviços considerados essenciais.

Reconhecidamente, são mecanismos toscos e de má "pontaria" contra a pobreza. Assim mesmo, têm sido utilizados na falta de melhores alternativas de política social. Em muitos países pobres e em desenvolvimento, não há estrutura de imposto de renda que possa ser utilizada como base para proteção social através da concessão de créditos tributários restituíveis.

Também, nesses países, raramente existe cadastro confiável de lares vulneráveis economicamente, e mesmo que haja, o sistema financeiro não tem suficiente capilaridade para permitir a entrega de benefícios financeiros regulares.

Se o país já conta certo grau de desenvolvimento digital, amplas bases de dados e uso disseminado de cartões magnéticos, esses recursos podem ser utilizados para fazer transferências de renda às famílias carentes.

Essas transferências podem estar associadas ao ônus trazido pela tributação geral ao consumo. Com isso, o sistema tributário pode ser livre de tratamentos preferenciais, portanto mais simples.[48]

Há muitas formas de estabelecer uma rede de proteção social. Entre aquelas que guardam estreita conexão com o peso que os impostos representam para as famílias, os principais são a seguir analisados.

4. Vouchers, cupom-alimentação

Talvez a forma mais antiga de assistência social seja a distribuição de alimentos entre a população carente. Na vigência de grandes guerras, para distribuir com algum senso de equidade os escassos estoques disponíveis, é comum o uso de cupons de racionamento.

---

[48] Há muitos instrumentos para prover uma rede de proteção social além dos analisados nesta nota técnica. Ver por exemplo World Bank, *The State of Social Safety Nets 2018*, Washington, DC: World Bank, 2018. A nota limita-se aos que são utilizados como maneira de compensar o impacto da tributação sobre o consumo.

Em tempos de paz, tanto em sociedades democráticas quanto autocráticas se pratica o acesso a alimentos através de cupons, seja por sentimento de solidariedade social seja por cálculo político.

Nas últimas décadas, mais de um bilhão e meio de pessoas dependiam de assistência alimentar provida in natura.[49] O programa indiano dá a 800 milhões de pessoas o direito de comprar alimentos subsidiados em lojas estabelecidas para esse fim. Programa similar, no Egito, distribui alimentos subsidiados a 90% da população.

Dados os altos custos de logística e os desperdícios inerentes ao sistema de distribuição in natura, programas de distribuição de alimentos tem migrado para a forma de vouchers. O voucher dá ao seu detentor o direito de adquirir alimentos até o valor estabelecido.

Como o voucher é resgatado pelo vendedor na agência gestora do programa assistencial, o suprimento de alimentos já não requer rede estatal, que passa a ser substituída por comerciantes regulares.

O uso de vouchers enseja muita economia do programa social. De um lado, dispensa a manutenção de rede oficial de distribuição, com sua ineficiência. De outro, com o uso de cadastros sociais, permite limitar o benefício às pessoas carentes, e até dificultar que estas abusem o sistema retirando para revender. Ao mesmo tempo, o sistema de vouchers oferece mais variedade de alimentos ao beneficiário do programa.

5. Transferências financeiras

Transferências financeiras bem direcionadas são reconhecidas como superiores a fornecimento subsidiado e cupons ou vouchers. Permitem usar os recursos também para bens e serviços não-alimentares que são importantes no consumo familiar.

O bom direcionamento (*targeting*) das transferências torna necessário identificar a situação de necessidade de pessoas e famílias. Essa identificação requer a gestão ativa de cadastros sociais. À medida que os programas sociais se beneficiam de sistemas eletrônicos e de ampla rede de serviços financeiros, transferências financeiras se impõem como o melhor mecanismo.

Transferências financeiras são programas de sustentação de renda, para evitar que famílias sejam deixadas em situação de extrema

---

[49] H. Altman et al., *The 1.5 Billion People Question: Food, Vouchers, or Cash Transfers?*, Washington D.C.: The World Bank, 2018.

pobreza. Elas podem ser *condicionadas*, como por exemplo o programa Bolsa Família brasileiro, que beneficia quase 14 milhões de famílias e que requer que membros da família em idade escolar frequentem escola. Podem também ser *não condicionadas*.

6. Imposto de renda negativo

Alguns países, como Canadá e Estados Unidos, oferecem um crédito financeiro para trabalhadores com filhos e outros dependentes (*Earned Income Tax Credit, EITC*). O crédito é exercido na declaração anual de imposto de renda e, como beneficia famílias de baixa renda, geram montante negativo de imposto, o qual é restituído.

Visto que o EITC só beneficia pessoas empregadas, e o benefício é pago apenas uma vez por ano, é apenas um dos instrumentos de combate à pobreza.

Um imposto de renda negativo, que seria pago a pessoas cuja renda total no ano não excedesse a certo montante estabelecido em lei, tem sido proposto por vários autores, mas não foi adotado por nenhum país. A ideia evoluiu no sentido de adoção de uma Renda Básica Universal (RBU) paga a todas as pessoas independentemente do nível de renda delas. Atualmente a RBU é objetivo de vívida discussão, em parte ligada à perspectiva de desemprego gerado pela automação.[50]

III - Famílias de baixa renda e o IBS

O desenho do IBS inclui um mecanismo de proteção social para eliminar ou reduzir o impacto do imposto sobre a capacidade de consumo das famílias de baixa renda. Trata-se de devolver o imposto pago na aquisição de bens e serviços, até um certo limite, como se analisa a seguir.

O modelo de devolução do IBS para famílias de baixa renda permite tornar realidade as três colunas de um IVA ideal: base muito

[50] Uma proposta de RBU foi levada a referendo popular em 2016 na Suíça e derrotada. O governo da Finlândia introduziu um programa piloto de RBU para 2.000 pessoas em 2017 mas declarou que o programa será descontinuado no fim de 2018.

ampla, alíquota única e alívio financeiro para os mais necessitados (e apenas para eles).

7. O modelo teórico

Em 2006 Richard Ainsworth[51] propôs um sistema mais eficiente que isenção para desonerar do IVA ou do imposto sobre vendas a varejo (IVV) as compras feitas por pessoas pobres. Até então o alívio tributário consistia em reduzir a alíquota de bens presumidamente consumidos predominantemente por pessoas de baixa renda, ou então em conceder a eles isenção tributária. A intervenção de proteção social ocorria a nível dos bens.

Já no modelo de Ainsworth, a alíquota de IVA ou IVV poderia ser uniforme, entretanto se garantia a isenção às pessoas carentes através do cartão inteligente (*smart card*) que elas apresentariam no momento da compra. O cartão seria emitido pelas agências de proteção social após verificar a condição econômica do beneficiário. A intervenção de proteção social ocorreria a nível das pessoas; o IVA passa a ser "personalizado".

O cartão de Ainsworth precisava ter informação biométrica do beneficiário para assegurar que não seria cedido a outra pessoa.

Em 2010 e 2011 Alberto Barreix et al.[52] apresentaram uma versão da proposta que dispensava o uso de cartão inteligente. O tributo seria cobrado normalmente do comprador pobre, o qual seria compensado por transferência financeira incondicional.

A compensação ocorreria fora do âmbito tributário, consistindo em crédito mensal à conta do beneficiário ou a crédito em cartão de débito/compra. O valor do crédito se basearia em pesquisas de orçamentos familiares, para um consumidor médio.

---

[51] R. Ainsworth, *Biometrics: Solving the Regressivity of VATs and RSTs with "Smart Card" Technologies*, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper No. 06-20, 2006.

[52] Alberto Barreix, Martín Bès, Jerónimo Roca, *El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*. Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto de Estudios Fiscales de España y Eurosocial, 2010; e Alberto Barreix, Martin Bès, Jerónimo Roca, *Solving the Impossible Trinity of Consumption Taxes: Personalized VAT*, Inter-American Development Bank, September 2011.

A proposta Barreix-Bès-Roca estava climatizado para a América Latina, onde já existiam há muitos anos programas sociais de distribuição de renda, que ofereciam uma base operacional óbvia. Ademais, diversos países do continente já haviam acumulado experiência com a devolução de impostos a consumidores finais.

Em 2017 Giovanni Padilha apresentou em tese doutoral o modelo de devolução do ICMS pago por famílias de baixa renda.[53] A proposta de Padilha climatiza o IVA personalizado para o Brasil, onde o uso da fatura eletrônica já se encontra amplamente disseminado.

A proposta Padilha também faz uso da enorme experiência desenvolvida no Brasil, tanto a nível estadual como municipal, no uso da nota fiscal eletrônica, e em muitos estados e municípios, na devolução de parte do ICMS e do ISS a consumidores finais. De qualquer forma, com o IBS haverá uma única base de nota fiscal eletrônica, tanto para as operações entre contribuintes quanto para operações entre contribuintes e consumidor final.

A proposta do IBS, que se detalha na próxima seção, prevê a compensação das pessoas de baixa renda sem isenção no momento da compra nem transferência financeira de caráter amplo para o universo de pessoas beneficiárias. Com isso permite manter a generalidade e simplicidade do IBS enquanto obedecendo aos anseios distributivos.

8. O funcionamento do sistema IBS

A pessoa beneficiária deve estar inscrita no Cadastro Único de Programas Sociais, ou outro cadastro que venha a ser estabelecido para acompanhar a situação econômica e as necessidades das pessoas de baixa renda.

No ato da compra, a pessoa beneficiária indicará seu CPF para fins de crédito do imposto na conta de devolução tributária do comprador. Os detalhes do mecanismo de devolução serão definidos de modo a torná-lo o mais simples possível. A ideia é restituir em cada mês o IBS pago pela pessoa no mês anterior.

Mensalmente, o cartão possuído pela pessoa habilitada é creditado pelo montante de IBS que ela pagou em compras realizadas no

---

[53] Giovanni Padilha [da Silva], *ICMS Personalizado (ICMS-P): Un IVA Moderno, Eficiente y Equitativo*. Tesis Doctoral, Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares, 2017.

mês anterior. Consistente com a limitação do benefício a pessoas de baixa renda, deverá haver um limite de compras que geram crédito.

O modelo adotado permite, se desejado, realizar uma gradação do benefício para dar-lhe maior progressividade. Por exemplo, a devolução de IBS podia ser de 90% nos primeiros R$250 de compras no mês, 60% de compras maiores de R$250, mas não excedentes de R$500, e 30% de compras superiores a R$500, mas não excedentes de R$750 no mês. Esses cálculos são feitos na gestão do sistema, sem envolver nenhuma complicação para o contribuinte ou o beneficiário.

9. Considerações finais

O sistema de alívio tributário proposto é muito eficiente em identificar as pessoas necessitadas do tratamento privilegiado (alívio total ou parcial do IBS). Não há vazamento do benefício para pessoas de alta renda que consumam os mesmos bens ou serviços. Portanto, o custo do programa (renúncia tributária) é limitado em comparação com métodos de isenção, alíquota reduzida ou transferências financeiras.

O benefício não se cinge apenas a bens de "cesta básica ou de subsistência", com ênfase em alimentos, até porque o consumo do pobre é diversificado. Respeita a soberania do consumidor, que gozará da isenção qualquer que seja o bem ou serviço que consuma.

O sistema proposto também favorece a inclusão tributária, contribuindo para a redução da economia informal. Somente comerciantes registrados como contribuintes do IBS ou do Simples Nacional podem cobrar IBS, e, portanto, deflagrar o processo de devolução. Venda sem incidência de IBS ou Simples Nacional não gera devolução de IBS, portanto as famílias serão estimuladas a comprar em estabelecimentos integrados na economia formal.

Felizmente a tecnologia tributária já avançou suficientemente no Brasil para permitir desonerar famílias de baixa renda do IBS sem comprometer a estrutura e solidez do tributo.

IX - AGÊNCIA TRIBUTÁRIA NACIONAL[54]

Maio de 2020

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor um modelo de gestão para a Agência Tributária Nacional, comitê gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de que trata a PEC 45/2019.

É consenso no Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) que o IBS, sendo imposto nacional, deverá ser regulamentado, arrecadado, fiscalizado, lançado, cobrado e administrado por uma Agência Tributária Nacional (ATN), a qual será constituída com natureza jurídica de autarquia nacional e terá sua atividade regulada por lei complementar. Por se tratar de um tributo pertencente à União, Estados e Municípios, como proposto na PEC 45/2019, entende-se, por decorrência, que a gestão do IBS, na ATN, deverá ser compartilhada por esses entes federativos, a fim de harmonizar e fortalecer as relações federativas.

Estrutura organizacional da ATN

Uma agência com as atribuições estabelecidas acima precisa ter um elevado grau de profissionalismo, capacidade gerencial e forte estabilidade de seu corpo técnico. Além disso, é necessário o equilíbrio entre os interesses dos entes federativos e os dos contribuintes. A experiência brasileira indica que temos grandes serviços prestados pelas fundações, autarquias e empresas públicas, mas tais organizações têm sempre um determinado ente federativo como controlador. No entanto, aproveitando-se das experiencias públicas e privadas é possível construir uma entidade que funcione como uma "*Corporation*", isto é, uma

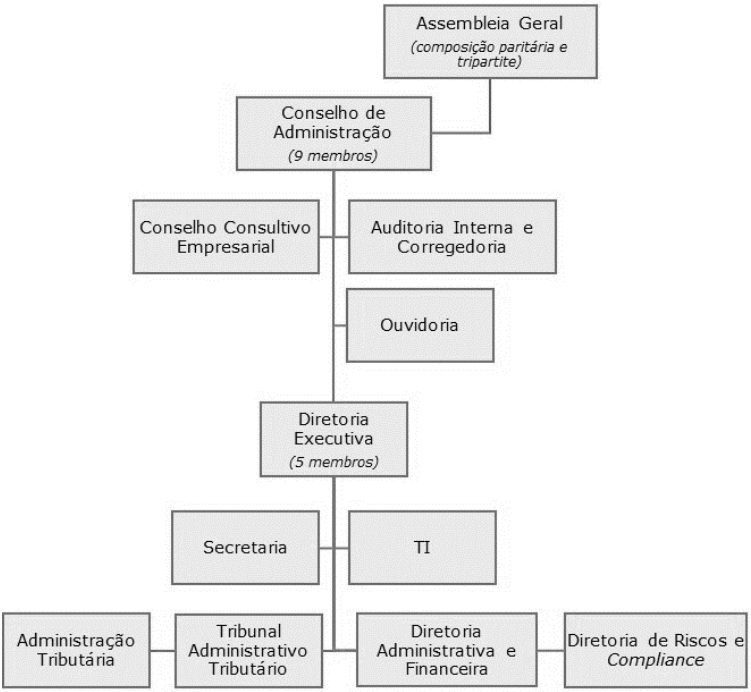
---

[54] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy.

empresa que não tenha um controlador, como deve ser o caso da Agência Tributária Nacional, onde União, Estados e Municípios têm pesos iguais.

Nesse modelo organizacional ganham destaque a Assembleia Geral, que define os rumos estratégicos das atividades a serem executadas, e o Conselho de Administração, que dirige de fato a Agência e é eleito pela Assembleia Geral *(ver Emenda n. 63/2019, apresentada pelo Dep. Luiz Flávio Gomes, à PEC 45/2019)*.[55]

A figura abaixo ilustra o relacionamento entre os órgãos constitutivos da Agência Tributária Nacional.



A adoção do modelo de *Corporation* levanta duas questões a resolver:

[55] Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao? idProposicao=2219481>. Acesso em fev 2020.

Em que proporção os entes estarão representados na gestão da ATN?

Como se fará a escolha dos representantes dos entes federativos?

Representação dos entes federativos na ATN

Há diversas possibilidades de compor a representação dos entes federados na gestão da ATN. O Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal (COMSEFAZ), por exemplo, de forma unanime propôs emenda à PEC 45 onde exclui a União da ATN e assegura aos Estados uma participação mais relevante que aos Municípios (27 x 14).

Entendemos que essa proporcionalidade é eminentemente política e será definida no Congresso Nacional. Mas, para início de negociação e para efeito de demonstração do modelo de gestão, partimos do princípio de que União, Estados e Municípios **deveriam ter peso igual na gestão da ATN.**

Escolha de representantes da União, Estados e Municípios

A escolha dos representantes da União não oferece dificuldades. Mas como articular os 27 Estados e Distrito Federal e os 5.570 Municípios para escolha de seus representantes? Uma alternativa seria utilizar as entidades representativas dos Estados – COMSEFAZ, Consórcios Regionais – e dos municípios –Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), Confederação Nacional de Municípios (CNM) e Frente Nacional de Prefeitos (FNP). A dificuldade reside na definição dos diferentes pesos que devem ser atribuídos a cada uma dessas entidades. Esses pesos seriam colocados na lei complementar. E se surgirem novas entidades?

Uma alternativa seria aproveitar a experiência do modelo de gestão empresarial e aplicá-lo à Agência Tributária Nacional, notadamente o modelo das "*corporations*", que são sociedades anônimas sem acionista controlador e nem bloco de controle.

Nessas empresas o Conselho de Administração (CA) tem papel relevante na condução dos negócios e seus membros são eleitos pela Assembleia Geral (AG). Normalmente, há uma articulação entre os aci-

onistas para eleger uma chapa para o CA. Não havendo consenso e objetivando fortalecer os acionistas minoritários é possível utilizar o instituto do voto múltiplo na eleição do CA. A Lei 6404/1976 que regula as sociedades anônimas no Brasil estabelece:

> *Art. 141. Na eleição dos conselheiros, é facultado aos acionistas que representem, no mínimo, 0,1 (um décimo) do capital social com direito a voto, esteja ou não previsto no estatuto, requerer a adoção do processo de voto múltiplo,* ***atribuindo-se a cada ação tantos votos quantos sejam os membros do conselho, e reconhecido ao acionista o direito de cumular os votos num só candidato ou distribuí-los entre vários****.*
>
> *§ 1º A faculdade prevista neste artigo deverá ser exercida pelos acionistas até 48 (quarenta e oito) horas antes da assembleia-geral,* ***cabendo à mesa que dirigir os trabalhos da assembleia informar previamente aos acionistas, à vista do "Livro de Presença", o número de votos necessários para a eleição de cada membro do conselho****.*
>
> *§ 2º Os cargos que, em virtude de empate, não forem preenchidos, serão objeto de nova votação, pelo mesmo processo, observado o disposto no § 1º, in fine.*
>
> *§ 3º* ***Sempre que a eleição tiver sido realizada por esse processo, a destituição de qualquer membro do conselho de administração pela assembleia-geral importará destituição dos demais membros, procedendo-se a nova eleição****; nos demais casos de vaga, não havendo suplente, a primeira assembleia-geral procederá à nova eleição de todo o conselho.*

Observe-se os elementos centrais do instituto do voto múltiplo: a) cada ação terá tantos votos quantos sejam os membros do CA, admitido o direito de cumular os votos em um só candidato ou distribuí-los entre vários; b) conhecer previamente, à vista do livro de presença, o número de votos necessários para eleição de cada membro do CA; c) a destituição de qualquer membro do CA implica na destituição dos demais membros procedendo-se uma nova eleição.

Importante destacar que os minoritários, para garantir a eleição de seus representantes, precisam montar suas estratégias de acumulação/distribuição de votos. E nessa estratégia é fundamental conhecer a quantidade mínima de votos necessários para eleger a quantidade de conselheiros almejada.

Uma regra prática para determinar o número de ações necessárias para eleger uma dada quantidade de conselheiros é apresentada

por Campbell em "*The origin and Growth of Cumulative Voting for Directors*".[56]

A fórmula de Campbell pode ser enunciada da seguinte forma:

$$\mathbf{X = ((Y * NL) / (N + 1)) + 1}, \text{ onde:}$$

X = número de ações necessárias para a eleição de um determinado número de conselheiros;

Y = total de ações votantes presentes na AG;

NL = número de membros do Conselho de Administração que se quer eleger;

N = número total de membros do Conselho de Administração a serem eleitos.

Exemplificando. Uma determinada empresa tem um Conselho de Administração formado por 5 membros. Na AGO compareceram 1.000 ações aptas para votar. Os minoritários desejam eleger 1 conselheiro. Logo é necessário que tenham no mínimo 167 ações (desprezando a fração).

Total de ações votantes presentes na AG	Y	1.000
Número de membros do CA que se quer eleger	NL	1
Número total de membros do CA a serem eleitos	N	5
Quantidade de ações necessárias para eleger 1 conselheiro	X	167

Observe-se que os minoritários utilizando o voto múltiplo e concentrando em um conselheiro vão elegê-lo com 835 votos. Já os majoritários terão 4.165 votos (5.000 – 835) e conseguirão eleger 4 conselheiros, com até 1041 (4.165/4) votos por conselheiro. Mas jamais conseguirão eleger os cinco conselheiros pois se distribuírem seus votos por cinco candidatos chegarão a apenas 833 votos.

	Ações	Votos	Votos distribuídos para 5 conselheiros
Majoritário	833	4165	833
Minoritário	167	835	
Totais	1.000	5.000	

[56] Cf. Direito de voto na Sociedade Anônima, OSMAR BRINA CORRÊA-LIMA Professor de Direito Comercial na Faculdade de Direito da UFMG.

Aplicação do voto múltiplo na escolha do CA da ATN

Para facilitar a exposição vamos assumir que União, Estados e Municípios tenham o mesmo peso, que cada habitante do território valha uma "ação", e que o CA é composto por 9 membros. Considere a população brasileira de 210.147.125 pessoas em 2019. Isso significa que o conjunto dos municípios terão 210 milhões de ações, idem para o conjunto dos estados e essa mesma quantidade de ações para a União. Com a utilização do voto múltiplo o conjunto dos municípios terá 1.891.324.125 votos (9 vezes 210.147.125) assim como o conjunto dos Estados e a União.

Admitindo que todos compareceram a AGO e aplicando-se a fórmula de Campbell verifica-se, abaixo, que são necessárias 189.132.414 ações para eleger três conselheiros, logo tanto estados, municípios e a União tem condição objetiva para eleger três conselheiros.

Total de ações votantes presentes na AGO	Y	630.441.375
Número de membros do CA que se quer eleger	NL	3
Número total de membros do CA a serem eleitos	N	9
Quantidade de ações necessárias para eleger 3 conselheiros	X	189.132.413

Mas se um conjunto de Municípios ou Estados desejar escolher 1 conselheiro quantas ações precisariam ser arregimentadas?

Total de ações votantes presentes na AGO	Y	630.441.375
Número de membros do CA que se quer eleger	NL	1
Número total de membros do CA a serem eleitos	N	9
Quantidade de ações necessárias para eleger 1 conselheiro	X	63.044.138

O resultado é 63 milhões de ações. Isto significa que o conjunto das capitais brasileiras não conseguiria eleger 1 conselheiro (aproximadamente 50 milhões de habitantes) mas os estados de São Paulo e Minas Gerais poderiam eleger um conselheiro já que suas populações alcançam 66.500.000 milhões.

Interessante observar que o modelo de voto múltiplo permite um grande conjunto de composições para eleição de conselheiros. Grupamento por Estado, por município, grupamento regional somando votos de estados com municípios. Enfim esse modelo permite grande fle-

xibilidade na composição do Conselho de Administração, o que é fortemente desejável uma vez que é muito importante a diversidade de pensamento em um órgão tão importante como o Conselho de administração da Agência Tributária Nacional.

X - TRIBUTAÇÃO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA NO IBS[57]

Maio de 2020

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor o modo de operacionalizar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de que trata a PEC 45/2019, na produção, industrialização e comercialização da produção agropastoril. O modelo que se pretende construir leva em conta as melhores práticas internacionais e as características centrais do IBS proposto, quais sejam: alíquota uniforme, contribuintes abrangem tanto pessoas físicas quanto jurídicas, devolução dos créditos acumulados e isenção para pequenos negócios.

Experiência internacional na tributação do IBS sobre a produção do agronegócio

Segundo a literatura internacional há quatro formas incidência do IBS sobre o produtor rural e que são adotadas ao redor do mundo: i) Regime normal de tributação; ii) Isenção; iii) Tratamento diferenciado para insumos específicos do agronegócio e iv) Tratamento diferenciado para os produtos alimentícios (Cnossen, 2018).

Os IVAs mais recentes adotam o regime normal de tributação, isto é, tanto os produtores rurais, quanto as empresas de agro processamento e os comerciantes de alimento, ou seja, toda a cadeia produtiva do agronegócio, está sujeita a alíquota vigente do IBS se o seu faturamento for superior ao limite de isenção aos pequenos negócios (*threshold*). Dessa forma a apuração do tributo a recolher ao longo da cadeia produtiva é apurado pela confrontação entre débitos e créditos

[57] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy.

do tributo. É sempre facultado aos pequenos agricultores aderir ao sistema do IBS podendo neste caso aproveitar os créditos de suas aquisições de insumos e repassar crédito para seus compradores (quando contribuintes).

Os agricultores familiares, pouco intensivos no uso de insumos, que vendem seus produtos ao consumidor final tenderão a optar pela isenção e ficar fora do regime do IBS. Desse modo seu ônus tributário será apenas o incidente sobre seus insumos, estando livre de imposto seu próprio valor adicionado. Por outro lado, produtores familiares que vendem para empresas que processam ou comercializam alimentos em larga escala tendem a optar pelo regime normal de tributação do IBS, para dar crédito integral para as empresas. No entanto, isso implica em arcar com algum custo de *compliance*, hoje cada vez menor, para apurar e recolher o tributo

No regime de isenção, todos os produtores rurais, grandes ou pequenos, seriam isentos. Isso significa que todas suas as vendas para empresas de comercialização ou processamento não dariam direito a créditos de IBS, gerando cumulatividade nos processos de produção e distribuição de alimentos, o que se refletiria em maiores custos para o consumidor e perda de competividade no comércio internacional.

Os países que adotam a isenção precisam lidar com o problema da cumulatividade dos tributos relativos aos insumos utilizados ao longo da cadeia de produção já que os produtos importados, sem tributação cumulativa, ficam mais competitivos que a produção local. Há duas formas básicas de endereçar esse problema: a) tratamento diferenciado para insumos específicos do agronegócio; e b) tratamento diferenciado para os produtos alimentícios.

As formas possíveis de tratamento diferenciado para os insumos do agronegócio são: a) Isentar ou adotar tarifas reduzidas para os insumos tradicionais como sementes, ração animal, fertilizantes, pesticidas, medicamentos para animais, máquinas e equipamentos agrícolas, entre outros; ou b) tributar os insumos agrícolas e retirar a cumulatividade de tributos na produção rural mediante a adoção de crédito presumido nas vendas para empresas de processamento e comercialização de produtos agrícolas.

A isenção ou a adoção de tarifas reduzidas para os insumos do agronegócio tem alcance limitado, na medida em que são restritos a insumos típicos enquanto outros insumos e serviços com usos alternativos

não gozam desse benefício para evitar a evasão tributária[58]. O instrumento de crédito presumido é comum na Europa e habilita as empresas que agregam valor aos alimentos *in natura* a ter créditos do IVA das etapas anteriores a uma taxa pré-fixada que é uma média estimada da incidência do imposto ao longo de cada cadeia produtiva[59]. Por isso deve ser diferenciado por categorias, de acordo com as atividades produtivas (pecuária, agricultura, piscicultura etc.) porque cada segmento utiliza diferentes insumos e em diferentes quantidades. A fixação do crédito presumido acaba sendo arbitrária além de originar elevado custo de *compliance* e estimular o litígio, porque as diversas cadeias produtivas passam a ter taxas diferentes de crédito presumido. A Itália, por exemplo, possui 11 alíquotas diferenciadas de crédito presumido para os produtores rurais (Cnossen, 2018).

Por conta dessa arbitrariedade e dos custos envolvidos, a Comissão Europeia quer eliminar gradualmente esse tipo de tratamento diferenciado via crédito presumido e colocar os produtores no regime normal de tributação (Terra e Kajus, 2015). Essa opinião é corroborada por Cnossen (2018), que aponta que esse mecanismo de crédito presumido fez sentido no passado, quando não havia um sistema informatizado de tributação, mas que atualmente corresponde a uma forma arbitrária de compensação.

O tratamento diferenciado para os produtos alimentícios como forma de retirar e/ou reduzir a cumulatividade do IBS na produção rural se operacionaliza mediante a utilização de alíquotas reduzidas – ou até a adoção de alíquota zero – para os principais produtos alimentares. Essa é uma forma comum de tratar esses produtos e que tem como objetivo dar um alívio financeiro ao consumidor, sobretudo as famílias mais carentes. Contudo, essa desoneração pode não ser repassada em sua integralidade ao consumidor final, uma vez que o preço final depende das elasticidades da oferta e da demanda. Ou seja, do poder de mercado dos produtores para remarcar os seus preços.

Embora esse tipo de tratamento seja comum, os IVAs mais modernos (a partir de 1980), em sua maioria, optaram por não conceder essa diferenciação (benefício) ou reduziram seu escopo, pois essa política tributária é pouco eficiente e mal focalizada (Ebrill *et al*, 2001).

---

[58] Assim, serviços de manutenção do estabelecimento, por exemplo, não seriam contemplados, uma vez que sua utilização é largamente utilizada em outros setores e engendraria espaço para evasão e contencioso tributário.

[59] Os produtores que se beneficiam do crédito presumido devem ser compensados também em caso de exportação.

Tributação do IBS sobre o agronegócio no Brasil

A produção agropecuária brasileira é fortemente diversificada tanto em termos da variedade de plantas cultivadas e animais criados quanto na dimensão das unidades produtivas: agricultura familiar, pequenas e grandes propriedades. Essas unidades produtivas podem assumir o formato jurídico de pessoas físicas ou jurídicas.

Segundo o censo agropecuário de 2017/2018, temos 3.864 mil estabelecimentos com receita (Tabela 1), dos quais 77,7% se enquadram como agricultura familiar.

Tabela 1: Número de estabelecimentos e receita por tipo de estabelecimento – Brasil, 2017/2018

Agricultura familiar e Pronaf	Estabelecimentos com receita (Mil)	Receita total do estabelecimento (R$Mil)	Faturamento médio por estabelecimento (R$ mil)
Total	3.864	413.965.929	107
Não familiar	861	321.668.053	374
Agricultura familiar	3.003	92.297.876	31
Total	3.864	413.965.928	107
Não Pronafiano	886	338.835.140	382
PRONAF B *	1.863	10.047.117	5
PRONAF V *	1.115	65.083.671	58

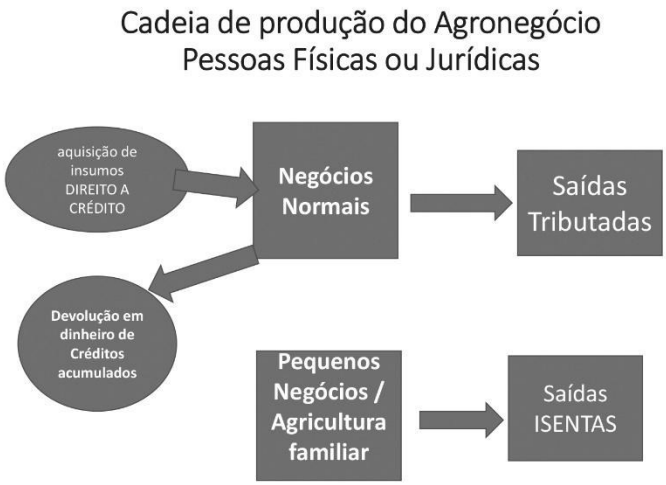
Fonte: Censo agropecuário 2017/2018 (IBGE).
(*) PRONAF B engloba os agricultores familiares com renda bruta anual familiar de até R$ 20.000
(*) PRONAF V tem renda variável.
(Valores de julho 2016).

Por força de convênios CONFAZ, a grande maioria dos estados brasileiros isenta de ICMS as saídas de gêneros alimentícios para alimentação escolar promovida por agricultor familiar, empreendedor familiar rural ou suas organizações.[60]

[60] Esse benefício aplica-se aos alimentos destinados às redes de ensino das Secretarias Estadual ou Municipal ou por escolas de educação básica pertencentes às suas respectivas redes de ensino, decorrente do Programa de Aquisição de Alimentos - Atendimento da Alimentação Escolar, instituído pela Lei Federal

Dada a complexidade classificatória (assentado, exclusivamente familiar, familiar com contratado e não familiar) além das exigências de obrigações acessórias para enquadramento nos convênios CONFAZ, o modelo de tributação proposto para o IBS busca radical simplificação, distinguindo apenas os estabelecimentos denominados "pequenos negócios" (que inclui a agricultura familiar de forma geral) que serão isentos e os "negócios normais" (que inclui a agricultura "não familiar") que serão tributadas normalmente pelo IBS. Independentemente de se organizarem como pessoas físicas ou jurídicas.[61]

O quadro abaixo, mostra o modelo geral (bem simplificado) da proposta de tributação da produção do agronegócio.



n. 10.696, de 02 de julho de 2003, no âmbito do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE, nos termos da Lei Federal n. 11.947, de 16 de junho de 2009.

[61] O dimensionamento de "pequenos negócios" será feito e outra nota técnica, mas é importante salientar que, hoje, alguns estados colocam o limite de $ 280 Mil de receita anual para os produtores rurais serem classificados com micro produtor rural. Esse limite colocaria como "pequeno negócio" todos os produtores vinculados ao Pronaf B e Pronaf V, bem como boa parte dos produtores não pronafiano, ou seja mais de 3 milhões de produtores rurais.

A **produção** se caracteriza pela (1) grande produção conduzida por pessoas jurídicas ou pessoas físicas e (2) por pequenos negócios (inclusive agricultura familiar), que serão impactadas tributariamente da forma abaixo:

a) *Negócios Normais* (pessoa jurídica ou física): aplica-se o modelo geral do IBS: **crédito** do tributo advindo de todos os insumos e **débito** do tributo referente a todas as vendas ou transferência onerosa de direitos;

b) *Pequenos negócios ou agricultura familiar* (pessoa jurídica ou física): a regra geral é a isenção total do IBS, sem aproveitamento de crédito porventura existente na aquisição de insumos, e todas suas vendas:

(i) para os programas de merenda escolar[62], exportação[63] e consumo interno – serão sempre isentas.[64]

(ii) Para as indústrias, atacadistas, varejistas ou exportadores também serão isentas, mas uma vez que os produtos entrem na cadeia de comercialização serão tributados normalmente.

Obviamente os pequenos negócios poderão optar por operar pelo regime normal de crédito e débito do IBS, caso essa seja uma melhor opção para eles. Em particular, é possível desenvolver um modelo operacional em que os créditos decorrentes das aquisições dos pequenos produtores sejam repassados para os adquirentes de seus produtos, eliminando a cumulatividade nas vendas desses produtores para outras empresas.

---

[62] A compra da agricultura familiar para a alimentação escolar está regulamentada pela Resolução CD/FNDE n. 26, de 17 de junho de 2013 (atualizada pela Resolução CD/FNDE n. 04, de 2 de abril de 2015), que dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da educação básica no âmbito do Pnae. O limite máximo para cada da Declaração de Aptidão ao Pronaf (DAP) é de $ 20.000,00 por família/ano. Um mesmo agricultor pode participar de vários programas governamentais (sendo inclusive estimulado para isso). O limite para "pequenos negócios" deverá ser dimensionado de forma a conter os valores dos programas de alimentação escolar.

[63] Evento pouco frequente para os agricultores familiares/pequenos negócios

[64] Aqui não fica resolvida a questão da tributação do consumo do governo. A isenção das compras da merenda está associada à compra da agricultura familiar/pequenos negócios.

A **industrialização**, o **comércio exterior** e o **comércio interno** funcionam conforme o modelo geral do IBS. Ou seja, as entradas de bens e serviços dão direito a crédito (exceto quando adquiridos de pequenos negócios /agricultura familiar que não optarem pelo regime normal) e as saídas estão sujeitas ao débito do IBS.

Destaque: a produção agrícola não será tributada. Os contribuintes (produtores agrícolas, indústrias, comércio, e comércio exterior) aproveitarão os créditos referente aos produtos adquiridos e caso acumulem créditos poderão requisitá-los e terão a devolução em até 60 dias (isto ocorrerá, normalmente, com os exportadores ou produtores agrícolas que atuam em cadeias de longo ciclo).

Impacto do modelo nas diversas cadeias produtivas

A) Cereais – Milho, Soja, Sorgo etc. (cadeia curta menor que um ano):

Esse tipo de cultura é fortemente mecanizada, havendo predomínio de grandes produtores, que podem se organizar como pessoa física ou jurídica. O tratamento dado às pessoas jurídicas ou físicas é o mesmo já que ambos são contribuintes. Os créditos acumulados no decorrer do ano agrícola poderão ter sua devolução requerida ou ser compensados quando da venda da safra.

B) Cultura permanente – Café, laranja, frutas, seringueira, reflorestamento.

Esse tipo de cultura se caracteriza pelo alto investimento inicial (preparação da terra, plantio e tratos culturais de 3 a 4 anos (até 8 em alguns casos) antes de iniciar a produção. Aqui é fundamental a garantia de devolução dos créditos acumulados durante o período de formação da cultura. No período de maturidade da cultura ela não diferirá das cadeias curtas já que terão entradas de insumos e saídas de produtos, e consequentemente os créditos e débitos do IBS.

C) Hortifrutigranjeiro – batata, cebola, legumes, hortaliças

Esse tipo de cultura se caracteriza pela rapidez do ciclo (em torno de 2 a 4 meses) e pelo predomínio de produtores pessoas físicas (pequenos negócios/agricultura familiar). A distribuição/destinação da produção se dá, basicamente, de três formas:

(i) Venda direta nas feiras-livres;

(ii) Venda para merenda escolar;

(iii) Venda para o circuito de intermediação: compradores, CEASAS, atacadistas, varejistas.

O modelo proposto é perfeitamente aplicável:

As vendas, a partir da agricultura familiar/pequenos negócios, diretas ao consumidor ou para a merenda escolar são isentas. Os produtos que entrarem na cadeia normal de comercialização serão tributadas normalmente a partir da segunda operação.[65]

As vendas dos produtores de maior porte serão tributadas normalmente.

D) Cadeias de produção animal (aves, porco, gado)

A produção de aves se caracteriza pela profunda integração e especialização na cadeia produtiva que vai desde a criação de matrizes, passando pela produção de filhotes (pintos de um dia), pelo crescimento, pelo abate e finalmente pela distribuição ao consumo ou exportação. A parte inicial da cadeia é controlada por grandes empresas (formação de matrizes e pintos de 1 dia); o crescimento fica por conta de granjeiros (geralmente pessoas físicas) e a parte final – abate e distribuição é controlada pelos frigoríficos. Nesta cadeia há uso intensivo de insumos – vacinas, ração, energia elétrica, óleo diesel, entre outros, além da mão de obra bastante intensiva.

Entendemos que o modelo geral de tributação do agronegócio pode ser aplicado sem problemas nesta cadeia.

A parte inicial da cadeia, operada por pessoas jurídicas, lançará, normalmente, os débitos e créditos do IBS.

A parte da cadeia conduzida pelas pessoas físicas (crescimento) pode optar por:

a) Caracterizar-se como um pequeno negócio e receber os insumos sem aproveitamento de crédito de IBS e tendo suas saídas isentas, ou [66]

b) Caracterizar-se como um negócio normal e utilizar o mecanismo de débitos e créditos do IBS.

---

[65] O modelo proposto (isenção) traz uma vantagem para a venda direta entre produtor e consumidor, que é parcialmente reduzida pelo não aproveitamento de crédito na compra dos insumos.

[66] Essa é uma opção ruim já que haverá cumulatividade de tributos na cadeia.

No momento em que o frigorífico recebe os frangos para o abate volta a funcionar o mecanismo de débito e crédito.

Há algumas variantes na modelagem desta cadeia. Quando o granjeiro trabalha por conta e ordem da empresa integradora. Isso significa que a cadeia de produção está integralmente dentro de uma pessoa jurídica (podendo inclusive no caso de integração vertical ser a mesma pessoa jurídica), logo aplica-se o modelo geral do IBS.

As cadeias de produção de porco, gado e outros animais seguem mais o menos a cadeia descrita acima.

Comentários finais

a) Esta proposta atende a preocupação do setor quanto a acumulação de crédito impactar, fortemente, o capital de giro das cadeias com longo prazo de maturação. Basta devolver os créditos em até 60 dias;

b) O IBS na forma proposta pelo **CCiF não tributa o Agronegócio** tributa apenas o consumo de bens e serviços;

c) O custo de apurar e recolher o IBS será muito pequeno uma vez que o sistema será totalmente informatizado e a única obrigação acessória do produtor será a emissão do documento fiscal.

Referências bibliográficas

BRASIL, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Censo Agropecuário 2017. Disponível em: www.ibge.gov.br. Acessado em: jan/2020.

Cnossen, S. Int Tax Public Finance (2018) 25: 519. https://doi.org/10.1007/s10797-017-9453-4.

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund.

Terra, B., & Kajus, J. (2015). *Commentary—A guide to the recast VAT directive*. Deventer: Kluwer Publishers.

XI - IMPACTOS MACROECONÔMICOS ESTIMADOS DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA CONSUBSTANCIADA NA PEC 45/2019

Bráulio Borges[67]

Junho de 2020

Esse trabalho tem como objetivo estimar alguns dos impactos macroeconômicos da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019, a qual propõe a substituição de cinco tributos atuais (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cobrado de forma não cumulativa e no destino (onde efetivamente os produtos são consumidos).

Embora a reforma da tributação indireta sobre bens e serviços não seja o único item relevante da agenda de reforma tributária – que envolve também a revisão da tributação sobre a renda, da folha de pagamentos, do patrimônio e de regimes simplificados –, trata-se de um tema importante, dadas as distorções provocadas pelo atual desenho da tributação indireta brasileira. Dentre essas distorções, destacam-se a enorme complexidade do sistema atual (que resulta em alto custo de conformidade e alta litigiosidade), a tributação na origem (que estimula guerra fiscal entre os Estados), a oneração de exportações e investimentos e o estímulo à verticalização ineficiente decorrente da cumulatividade. No agregado, tais distorções tendem a reduzir a produtividade, a taxa de investimento e o potencial de crescimento da economia brasileira.

Como a reforma proposta na PEC 45/2019 elimina essas distorções, é de se esperar que tenha um impacto positivo sobre a produtividade e o crescimento do Brasil. O objetivo do presente trabalho é exatamente buscar quantificar esses efeitos.

---

[67] *Economista graduado pela FEA-USP e com mestrado em Teoria Econômica pela mesma instituição, atuando como economista-sênior da LCA Consultores desde 2004 e como pesquisador-associado do IBRE/FGV desde 2015.*

Para tanto, parte-se de um conjunto de modelos econométricos semiestruturais que formam um sistema no qual certas variáveis institucionais são exógenas, determinando, dentre outras variáveis endógenas, a produtividade total dos fatores, a taxa de investimento e o PIB potencial do país. Embora esses modelos tenham sido estimados com base em séries temporais para a economia brasileira, a robustez do sistema composto por tais modelos é comprovada pelo fato de que a convergência dos parâmetros institucionais para valores observados nos EUA resulta em uma convergência do PIB potencial e da produtividade para níveis semelhantes aos observados naquele país.

No caso específico da PEC 45/2019, buscou-se estimar os impactos das mudanças a partir de quatro variáveis exógenas do modelo. A primeira dessas variáveis é o Índice *Business Regulations* do Fraser *Institute*, ou, mais especificamente, três subcomponentes deste Índice que tendem a ser afetados pela reforma tributária, a saber: os indicadores de conformidade tributária, de exigências administrativas e de propinas/favorecimento. A hipótese utilizada é que os valores desses indicadores no Brasil convergiriam para o nível observado nos demais países da América Latina. Tais mudanças tendem a refletir não apenas os efeitos positivos resultantes da simplificação do sistema tributário sobre o custo de conformidade e o grau de litigiosidade tributária no Brasil, mas também parte da correção das distorções alocativas que resultam da falta de homogeneidade do atual modelo de tributação.

A segunda e a terceira variáveis utilizadas na simulação buscam incorporar ao modelo as distorções provocadas pelos benefícios fiscais do ICMS e dos tributos federais (PIS, Cofins e IPI). Para estimar o efeito das distorções resultantes dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS (especialmente daqueles relacionados à guerra fiscal), construiu-se um índice de dispersão das alíquotas efetivas da parcela do ICMS cobrada na "origem". A modelagem econométrica aponta uma relação negativa entre essa dispersão e a produtividade total da economia (o que indica que tais benefícios resultam em má-alocação dos recursos produtivos). Supôs-se que tal dispersão seria eliminada com a reforma proposta no âmbito da PEC 45.

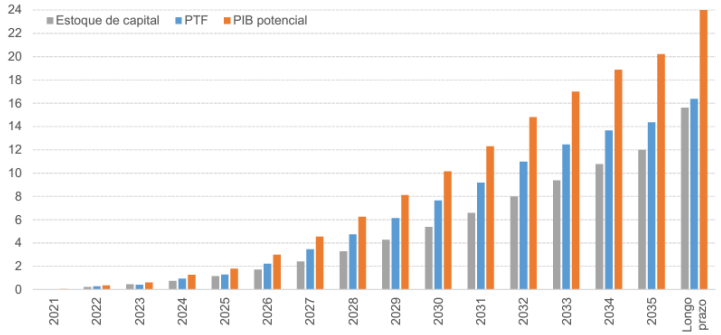
Já a terceira variável utilizada foi o montante de gastos tributários (benefícios fiscais) relacionados aos tributos federais (PIS, Cofins e IPI). A hipótese utilizada foi a de que esses gastos tributários seriam eliminados com a implementação da reforma tributária, uma vez que a PEC 45 prevê que não haverá benefícios fiscais no âmbito do IBS. Tal como no caso anterior, a modelagem econométrica indica uma relação negativa desses gastos tributários com a produtividade.

Por fim, a quarta variável utilizada foi uma estimativa do impacto da redução do custo do investimento em ativos fixos resultante da reforma tributária, a qual foi incorporada ao modelo através do preço relativo do investimento comparativamente aos demais componentes do PIB. A hipótese utilizada foi uma redução de 5% do preço relativo do investimento, valor próximo ao montante dos tributos indiretos incorporado ao custo dos bens de capital, segundo os dados das Contas Nacionais.

No processo de estimação dos modelos que compõem o arcabouço analítico utilizado neste trabalho, todas as quatro variáveis exógenas descritas acima revelaram-se estatisticamente significantes, indicando que efetivamente refletem características institucionais que afetam a produtividade e a taxa de investimento no país. Na elaboração das projeções de impacto da reforma tributária, a evolução das quatro variáveis ao longo do tempo foi definida de modo a considerar a transição de dez anos na implementação do IBS prevista na PEC 45.

Os resultados encontrados foram expressivos. Como se vê no gráfico abaixo, as mudanças consideradas nas quatro variáveis exógenas afetadas pela reforma tributária resultariam em um aumento do PIB potencial do Brasil de 20,2% em 15 anos e de 24% no longo prazo. Esse impacto decorre principalmente do aumento da produtividade total dos fatores (14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo) e do aumento dos investimentos em ativos fixos, que geram uma elevação do estoque de capital de 12,0% em 15 anos e de 15,6% no longo prazo.

Impactos estimados, sobre os níveis do estoque de capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - SEM efeitos de equilíbrio geral (risco, juro neutro, solvência fiscal etc).
Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



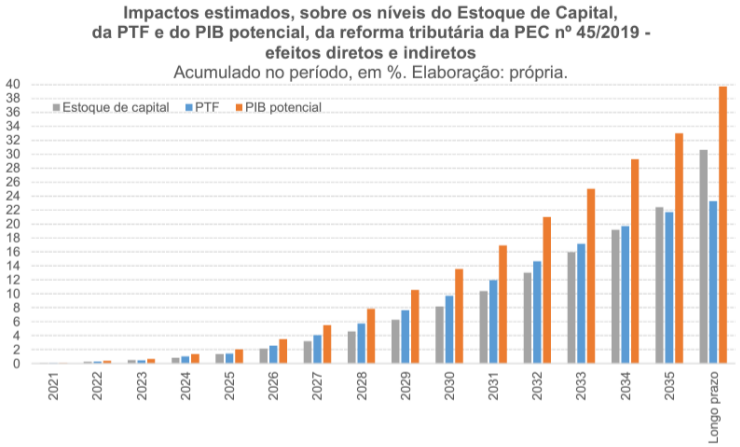
Todas as quatro variáveis consideradas na simulação dos impactos da reforma tributária prevista na PEC 45 apresentaram efeitos relevantes, sendo as mais importantes, no longo prazo, o Índice *Business Regulations* e a redução do preço relativo do investimento (ver tabela ao lado).

É importante notar que os efeitos diretos da reforma da tributação de bens e serviços são muito significativos, mas são essencialmente de longo prazo, sendo os efeitos de curto prazo relativamente restritos. Isso se deve em parte à própria transição longa prevista na PEC 45, a qual só seria completada no começo da década de 2030, mas se deve também ao fato de que o impacto sobre o crescimento de mudanças que reduzem distorções alocativas demora alguns anos para se manifestar integralmente (algo que as próprias defasagens dos modelos econométricos sugerem).

Para além dos efeitos diretos, a reforma tributária também poderia resultar em alguns efeitos indiretos, resultantes da redução do risco país e da taxa de juros de longo prazo relacionados à redução da relação dívida pública/PIB num cenário de maior crescimento do PIB potencial (supondo carga tributária inalterada e o atual arcabouço de regras fiscais). Tais efeitos indiretos também foram simulados, resultando em um aumento do PIB potencial de 10,6 pontos percentuais em 15 anos e de 13 p.p. no longo prazo. No gráfico a seguir, apresenta-se o efeito total (direto e indireto) da reforma tributária sobre a produtividade e sobre o PIB potencial, o qual pode chegar a 33% em 15 anos e quase 40% no longo prazo.

Decomposição dos ganhos de PIB potencial associados aos impactos diretos da reforma da PEC 45/2019

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	Longo prazo
PIB potencial	**0.0**	**0.4**	**0.6**	**1.3**	**1.8**	**3.0**	**4.6**	**6.2**	**8.1**	**10.2**	**12.3**	**14.8**	**17.0**	**18.9**	**20.2**	**24.0**
Contribuição %																
Índice BR	100	99	96	72	71	59	51	46	42	39	38	38	37	37	36	36
Disp. ICMS	0	0	0	0	6	9	16	19	20	21	21	21	21	20	18	15
Gasto trib.	0	0	0	22	13	19	18	18	17	17	16	16	16	15	14	10
Preço rel. FBCF	0	1	4	6	10	13	15	18	21	23	25	26	27	29	31	39
TOTAL	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**



Ao contrário dos efeitos relacionados à eliminação de distorções alocativas, que são necessariamente de longo prazo, é possível que parte dos efeitos indiretos da reforma tributária sejam antecipados, via impacto sobre os preços dos ativos financeiros, melhoria das expectativas dos agentes e aumento da taxa de investimentos já nos primeiros anos subsequentes à aprovação da reforma. Tal efeito não foi, no entanto, incorporado nas simulações realizadas nesse trabalho.

Outro efeito do maior crescimento resultante da reforma na tributação dos bens e serviços é um aumento da arrecadação dos entes da federação (mantendo-se a carga tributária recorrente constante como proporção do PIB). Considerados os efeitos diretos e indiretos, o aumento da receita tributária anual da União, Estados e Municípios poderia chegar a R$ 750 bilhões em 15 anos e pouco mais de R$ 900 bilhões no longo prazo (a preços de 2019). Tal impacto positivo sobre a arrecadação certamente contribui para amenizar a resistência de Estados e Municípios cuja participação no total da receita tributária é reduzida por conta da transição para a cobrança no destino.

Os resultados encontrados no presente trabalho são superiores aos encontrados em estudos anteriores que buscaram estimar os efeitos de uma reforma tributária com características semelhantes às da PEC 45 – como é o caso do trabalho de Pereira & Ferreira (2010), que apontou ganhos de longo prazo de 14% a 17% em termos de PIB potencial. O principal motivo é que o presente estudo buscou incorporar – através das variáveis exógenas utilizadas nas simulações – uma gama mais ampla de efeitos da reforma tributária, especialmente aqueles relacionados às distorções alocativas provocadas pelo sistema atual (sobretudo o fim

da guerra fiscal, algo não contemplado em outros estudos). Ao que tudo indica, tais distorções são relevantes e sua correção pode ter um impacto muito positivo para o crescimento da economia brasileira.

Introdução

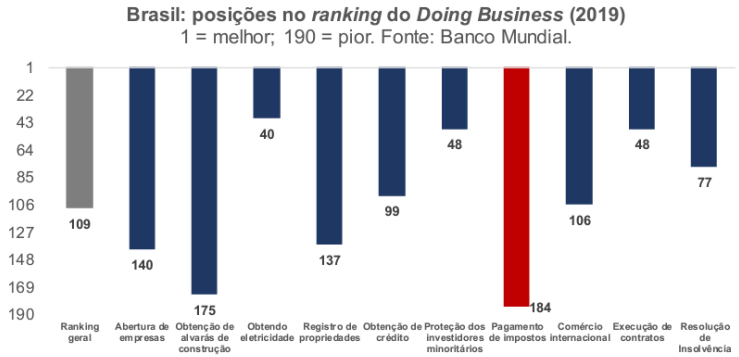
O debate sobre a necessidade de promover reformas no sistema tributário brasileiro não é novo. Como apontou Junqueira (2015), "desde 1988, todos os presidentes eleitos declararam querer uma reforma tributária, sendo que dois enviaram propostas de reforma ao Congresso. Contudo, todas estas tentativas de reforma falharam."

A necessidade de reformar/modificar/atualizar vários aspectos do sistema tributário brasileiro se tornou ainda mais imperiosa ao longo do tempo, seja por conta de alguns desenvolvimentos ocorridos no resto do mundo (aprofundamento da globalização e, como consequência disso, uma "guerra fiscal" mundial na tributação incidente sobre o capital/empresas), seja por conta da forte elevação da carga tributária brasileira ocorrida entre o final dos anos 1990 e meados da década seguinte – refletindo a necessidade de uma expressiva consolidação fiscal e amparada em boa medida em tributos indiretos, muitos deles com características nocivas (cumulatividade, por exemplo).

Com efeito, desde meados da década de 2000, observa-se a convivência, no Brasil, de dois aspectos deletérios do sistema tributário: uma carga atipicamente elevada, dado nosso nível de desenvolvimento econômico (um país de renda média) e desproporcionalmente concentrada na tributação sobre consumo; e um sistema altamente complexo e com vários atributos ruins, o que acaba magnificando os impactos da carga mais elevada sobre a atividade, a competitividade, o desenvolvimento econômico e o bem-estar da sociedade.

Quando se discute o assunto "reforma tributária" no Brasil, deve ficar claro que isso significa, hoje, promover alterações no desenho do sistema, de modo a torná-lo menos distorcivo para a atividade e a eficiência econômicas, bem como para torná-lo mais progressivo e menos complexo. Infelizmente não há espaço, no momento atual, para qualquer redução da carga tributária agregada, dada a restrição imposta por uma despesa obrigatória bastante elevada e relativamente rígida e pelo elevado endividamento público (ainda que alguma realocação da carga entre as várias bases de incidência – consumo, renda, folha salarial e patrimônio – possa trazer impactos líquidos favoráveis para a economia brasileira).

Embora não seja possível alterar a carga agregada, há um espaço expressivo para a promoção de melhorias no desenho do sistema, como deixa evidente, por exemplo, o levantamento *Doing Business* do Banco Mundial, que aponta que, em termos relativos, o componente do ambiente de negócios que mais prejudica a competitividade brasileira é o sistema tributário ("pagamento de impostos", compreendendo tanto o desenho como o tamanho da carga incidente sobre empresas).



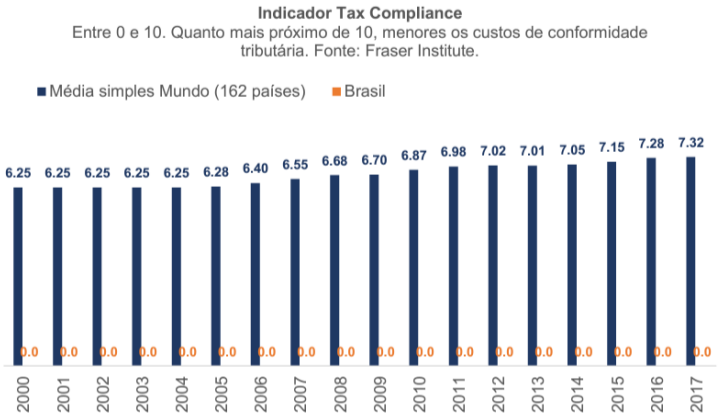
Em particular, no que concerne ao desenho do sistema, o levantamento do Banco Mundial aponta que, no Brasil, uma empresa padrão de médio porte gasta cerca de 1,5 mil horas por ano para administrar o pagamento de tributos, contra 330 horas na média da América Latina & Caribe e 159 horas na média dos países de renda elevada integrantes da OCDE. Dessas 1,5 mil horas anuais, cerca de 60% se devem ao ICMS (23% para o IRPJ/CSLL e outros 17% para o INSS). Esta última desagregação denota que uma reforma tributária no Brasil deveria, idealmente, envolver as Unidades da Federação e os municípios, sob o risco de não gerar melhorias expressivas no desenho do sistema tributário nacional.

Na mesma linha do *Doing Business*, outro levantamento, realizado em 2016 pela LMU Munich e pela Universidade Paderborn, na Alemanha, colocou o Brasil na última posição, dentre 100 países, no *ranking* do indicador de complexidade tributária. Vale notar que, para construir esse indicador, são avaliados 20 aspectos distintos do sistema tributário, como revela a figura abaixo.

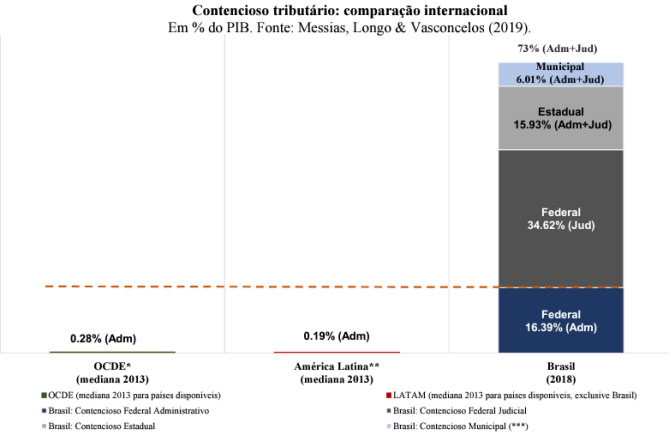
BRAZIL

	INDEX	RANK
Overall Tax Complexity	0.53	100
Tax Code Complexity	0.61	98
Additional Taxes	0.42	82
Alternative Minimum Tax	0.25	77
Capital Gains	0.63	98
CFC-Rules	0.77	99
Corporate Reorganization	0.70	96
Depreciation	0.56	92
Dividends	0.53	88
General Anti-Avoidance	0.58	74
Group Treatment	0.49	77
Interest	0.64	97
Investment Incentives	0.68	95
Loss Offset	0.56	91
Royalties	0.63	96
Statutory Tax Rate	0.54	91
Transfer Pricing	0.82	98
Tax Framework Complexity	0.46	97
Guidance	0.33	66
Enactment	0.44	88
Payment & Filing	0.49	99
Audits	0.60	90
Appeals	0.42	95
	2016	

Além da "foto" muito feia, o "filme" também não é dos mais bonitos quando o assunto é a complexidade do sistema tributário brasileiro: o subcomponente *Tax Compliance* (que busca captar os custos de conformidade tributária), integrante do Índice de Liberdade Econômica elaborado pelo *Fraser Institute*, vem piorando em termos relativos, basicamente porque o resto do mundo vem melhorando gradativamente e continuamente e o indicador brasileiro já está no limite inferior da escala, com nota zero (posição que compartilhamos apenas com a Bolívia, na leitura mais recente).



Refletindo essa elevada e persistente complexidade, o contencioso tributário brasileiro (isto é, o montante de tributos cujo pagamento é alvo de disputa administrativa ou judicial entre governo e empresas) é um dos mais elevados do mundo, distanciando-se consideravelmente da média observada nos países para os quais essa informação está disponível – segundo levantamento recente realizado por Messias, Longo e Vasconcelos (2019). Além de gerar um enorme custo de transação (ao demandar a contratação de especialistas para administrar esses contenciosos e exigindo, em alguns casos, a constituição de provisões nos balanços), isso acaba gerando uma enorme insegurança jurídica – o que acaba impactando, negativamente, as decisões de investimento de várias empresas.



É importante destacar que, mesmo deixando de lado a discussão sobre mudanças na carga agregada (pelos motivos já expostos acima), a expressão "reforma tributária", ao menos no caso brasileiro, não deve ser utilizada genericamente, sob o risco de ser altamente imprecisa. Isso porque são vários os tipos de reforma em discussão no Brasil, quais sejam:

- Reforma da tributação indireta (principalmente IPI/PIS/Cofins/ICMS e ISS), que envolve o desenho dos tributos incidentes sobre bens/serviços/consumo, englobando também o tema da guerra fiscal entre as Unidades da Federação (em função do fato de que boa parte desses tributos é cobrado na origem, onde bens e serviços são produzidos, e não no destino, onde são consumidos);

- Reforma da tributação direta (IRPF/IRPJ-CSLL): adaptação ao "*race to the bottom*" global observado na tributação sobre as empresas/capital desde os anos 80. No caso brasileiro, dada a necessidade de manutenção da carga agregada, uma redução da tributação sobre as empresas envolve reavaliar a isenção na tributação de lucros e dividendos distribuídos (algo que acaba também tendo reflexo do ponto de vista da progressividade do sistema, na medida em que hoje essa isenção gera uma ausência de equidade horizontal na tributação da renda na Pessoa Física); e

- Reforma da tributação sobre a folha de pagamentos: a cunha fiscal e de encargos sobre a folha de salários no setor formal no Brasil é atipicamente elevada, desestimulando a formalização (com reflexos sobre a arrecadação previdenciária, sobretudo quando se leva em conta o subsídio implícito em várias faixas do Simples/MEI) e induzindo a uma substituição de mão-de-obra por capital fixo nos setores que atuam na formalidade.

Para além dos temas acima, que parecem estar mais encaminhados no debate corrente sobre "reforma tributária", há também outros aspectos do sistema brasileiro que deveriam ser reformados:

- Regimes Simples/MEI e Lucro Presumido: a expressiva ampliação de setores e faixas de faturamento para o Simples/MEI ao longo dos últimos anos pode estar gerando má-alocação de recursos, ao desestimular o crescimento das empresas, já que há um "salto" descontínuo da tributação entre a última faixa do Simples/MEI e o regime de Lucro Presumido. Ademais, as faixas inferiores do Simples/MEI funcionam na prática como uma política assistencial (com um subsídio quase integral para as contribuições previdenciárias), mas pouco focalizada. Por fim, o sistema atual gera um grande estímulo à "pejotização" (e o

incentivo ficou ainda maior após a aprovação da chamada "lei da terceirização", no começo de 2017), o que prejudica a arrecadação previdenciária; e

- Tributação sobre patrimônio: há farta evidência apontando para uma sub-arrecadação de IPTU pelos governos locais (por questões de ônus político) e de ITR. Ademais, há baixa progressividade na tributação sobre heranças (alíquota máxima de 8%, quando a alíquota marginal em vários países está entre 40% e 50%). Por fim, há espaço para alguma guerra fiscal no IPVA, em especial no setor de locação de automóveis.

Embora os cinco grandes temas de reforma tributária elencados acima tenham sua própria lógica, na medida em que se referenciam em bases de incidência distintas, é importante notar que, na prática, pode acabar havendo alguma sobreposição entre os tipos de reforma apontados nos parágrafos anteriores – tanto por questões de "equilíbrio geral" (por exemplo, uma eventual compensação da desoneração da folha por meio da elevação de outros tributos, dada a restrição de manutenção da carga agregada), como por questões de economia política.

Feita esta breve introdução à temática da reforma tributária no Brasil, o trabalho que será apresentado a seguir, elaborado a partir de uma demanda do *think tank* Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), tem como objetivo estimar alguns dos impactos macroeconômicos da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019, apresentada pelo deputado federal Baleia Rossi (MDB-SP) e baseada nos estudos que vêm sendo realizados há alguns anos pelo CCiF.

Essa reforma propõe a instituição de um tributo unificado, o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), incidente sobre o Valor Adicionado (isto é, valor final dos produtos menos o valor dos insumos intermediários utilizados em seu processo produtivo) dos vários bens e serviços, substituindo tributos federais (IPI, PIS e Cofins), estaduais (ICMS) e municipais (ISS). Algumas poucas exceções (Imposto Seletivo, ou IS) caberiam apenas a produtos que tipicamente geram externalidades negativas, como bebidas alcoólicas e fumo.

Além de reduzir a complexidade em relação ao sistema atual (legislação federal do IPI e do PIS/Cofins extremamente complexa; 27 legislações estaduais do ICMS e 5570 legislações municipais do ISS), que cria um grande contencioso tributário (e, portanto, uma elevada incerteza jurídica para as empresas), essa proposta tende a eliminar a cumulatividade do atual sistema (por meio da introdução do crédito financeiro e ampliação das possibilidades de ressarcimentos, hoje restritas).

Ademais, ao mudar a tributação da origem para o destino, onde os bens e serviços são efetivamente consumidos, essa proposta tende a acabar com a guerra fiscal entre estados – disputa que pode ter contribuído, em conjunto com outros fatores, para a situação fiscal delicada enfrentada atualmente por vários desses entes federativos. Algumas estimativas apontam que a renúncia dos estados com esses programas de gasto tributário local chegou a R$ 83 bilhões em 2018 (1,2% do PIB), levando em conta apenas o ICMS – segundo levantamento realizado pela Febrafite[68].

Para além desses pontos, há vários outros benefícios associados à aprovação desta proposta, quais sejam: i) uma redução da regressividade, ao reduzir a tributação relativa dos bens em relação aos serviços (boa parte destes últimos são "produtos superiores", proporcionalmente mais consumidos pelos indivíduos à medida que seu nível de renda se eleva); ii) uma desoneração completa dos investimentos e das exportações (evitando que o Brasil "exporte impostos", como acontece hoje, prejudicando sobretudo a indústria manufatureira[69]); iii) uma alocação mais eficiente de recursos, por reduzir o estímulo à verticalização de atividades associado à cumulatividade tributária; iv) uma maior transparência para os consumidores acerca da carga de tributos embutida nos produtos; v) um maior estímulo à formalização, de modo a viabilizar a apropriação de créditos tributários pelos compradores nas pontas finais das cadeias produtivas; dentre outros.

Na próxima seção são apresentados alguns detalhes básicos do arcabouço analítico utilizado para simular os impactos econômicos dessa reforma, com as seções seguintes detalhando os resultados encontrados. No final são apresentados alguns comentários conclusivos.

---

[68] De acordo com estudo de junho de 2019 conduzido pela economista Vilma Pinto, do IBRE/FGV, e disponível no site da Febrafite (Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais).

[69] É possível que uma parcela da desindustrialização "precoce" da economia brasileira (em relação ao nosso nível de renda *per capita*) seja decorrente justamente dos efeitos deletérios do sistema tributário brasileiro sobre a competitividade da indústria. Para mais detalhes sobre a relação entre participação dos setores (Agropecuária, Indústria e Serviços) e o nível de renda *per capita*, ver Herrendorf, Rogerson & Valentinyi (2013).

Breve apresentação do arcabouço analítico utilizado para estimar os impactos econômicos da PEC 45/2019

Para simular os impactos macroeconômicos da reforma tributária da PEC 45/2019, foi utilizado um modelo semiestrutural[70] de pequeno porte, que, na prática, corresponde a um sistema com 10 equações interagindo entre si ao longo do tempo, de forma recursiva. Cinco delas foram estimadas econometricamente por meio da técnica de cointegração em séries de tempo, com as demais representando equações de movimento (para a quantidade e a idade média do estoque de capital, bem como para a dívida pública, dentre outras).

Elas compõem um sistema que tem como principal *output* o PIB potencial da economia brasileira, obtido via agregação dos fatores de produção (capital e trabalho) e da Produtividade Total dos Fatores (PTF), no âmbito de uma função de produção do tipo Cobb-Douglas. As principais variáveis endógenas desse sistema são:

- Produtividade Total dos Fatores (PTF);

- Taxa de investimento (razão entre o fluxo de investimento, FBCF, em um período e o estoque de capital no período anterior);

- Taxa de desemprego natural (ou NAIRU/NAWRU, "recuperada" por meio de uma Curva de Phillips para o Custo Unitário do Trabalho real);

- Taxa de juros real de equilíbrio / estrutural ("recuperada" por meio de uma curva IS/demanda agregada);

- Risco-país (são modelados tanto o EMBI+ como o CDS de 5 anos);

- Dívidas Bruta e Líquida do Governo Geral.

Dentre as variáveis exógenas ("controles") mais estruturais, destacam-se:

- Demografia (vários aspectos);

- Jornada média de trabalho;

---

[70] Semiestrutural porque não está baseado na modelagem/calibragem do comportamento otimizador microeconômico de consumidores e empresas. Mas, ainda assim, por levar em conta diversos fatores mais estruturais/institucionais na modelagem e ainda tomar o cuidado de identificar relações de causalidade (ao menos no sentido de antecedência temporal), não deixa de ser estrutural em alguma medida (em contraste com modelos baseados na estimação de equações reduzidas a partir de VARs, por exemplo).

- Taxa de depreciação do estoque de capital;

- Anos médios de escolaridade dos adultos com 25 anos;

- Nota no PISA (*proxy* para a qualidade da educação);

- Índice *Business Regulations* (Fraser);

- Índice *Labour Market Regulations* (Fraser);

- Alíquota média ponderada de importação;

- Dispersão das alíquotas de importação;

- Índice *Non-Tariff Trade Barriers* (Fraser);

- Estoque de capital de infraestrutura econômica (logística, energia e telecomunicações), em % do PIB;

- Gasto público e privado com P&D, em % do PIB;

- Preço relativo do investimento (razão entre o deflator da FBCF e o deflator do PIB);

- FBCF do Governo Geral (excluindo as estatais não dependentes federais), em % do estoque de capital;

- Gastos tributários com os tributos federais indiretos, bem como com o Simples/MEI, em % do PIB;

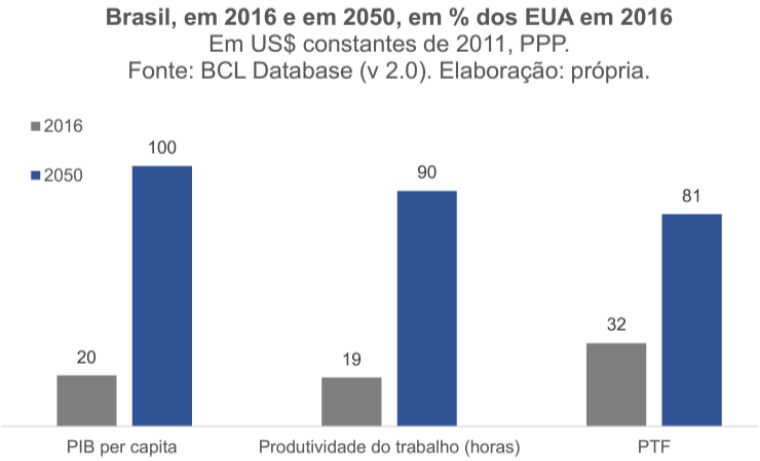
- Dispersão das alíquotas efetivas do ICMS cobrado na origem;

- Resultado primário estrutural do Governo Geral (isto é, livre de não-recorrências e dos efeitos estimados do ciclo econômico sobre as receitas recorrentes), em % do PIB potencial.

No Apêndice I, ao final desta Nota Técnica, são apresentadas algumas propriedades estatísticas das equações estimadas econometricamente.

Antes de simular os impactos da reforma tributária da PEC 45/2019, é importante avaliar algumas propriedades práticas desse arcabouço analítico. Nesse sentido, a figura abaixo apresenta os resultados de um exercício de simulação no qual os valores das variáveis exógenas estruturais/institucionais (ou seja, que são afetadas por "reformas"/decisões políticas) do sistema convergem gradativamente e linearmente, até 2045, para valores efetivamente observados na economia dos EUA em torno de 2016 (ano que concentra boa parte das leituras mais recentes de indicadores estruturais/institucionais).

Esse procedimento (convergir os valores dos parâmetros estruturais/institucionais para aqueles dos EUA) somente não foi adotado, nessa simulação-teste, para o caso das variáveis demográficas.



Como pode ser notado, essa simulação aponta que a Produtividade Total dos Fatores (PTF) brasileira se situaria, em 2050, em nível bem próximo daquele observado nos EUA em 2016, ao passo que o PIB *per capita* seria semelhante. Ou seja: o arcabouço analítico utilizado, mesmo não tendo sido estimado em painel (isto é, a partir de uma amostra contemplando diversos países, ao longo do tempo), aponta um resultado bastante coerente: caso houvesse a convergência de características mais estruturais/institucionais da economia brasileira atual para aquelas dos EUA, nossa renda e produtividade (endógenas nesse arcabouço) também convergiriam para os níveis estadunidenses[71]. Naturalmente, esse exercício ignora questões associadas à economia política das reformas, apenas considerando que, de alguma forma, elas seriam implementadas pelo sistema político.

Hipóteses utilizadas na estimação dos impactos da PEC 45/2019

A partir do arcabouço apresentado brevemente na seção anterior, identificamos quais variáveis exógenas que compõem o sistema

[71] É importante notar, ademais, que essa simulação também teria como resultado um nível de risco-país brasileiro, em 2045/50, semelhante àquele observado atualmente na economia norte-americana (CDS de 5 anos em torno de 20 pontos-base, coerente com um país no topo da classificação de risco das principais agências, com baixíssimo risco de calote nas dívidas interna e externa).

seriam sensibilizadas pela eventual aprovação da PEC 45/2019 neste ano de 2020, com impactos ocorrendo a partir de 2021.

A primeira delas é o Índice *Business Regulations*, um dos cinco grandes componentes do Índice de Liberdade Econômica calculado pelo *Fraser Institute,* que entra no modelo como uma variável-síntese do ambiente de negócios, cuja variação afeta tanto a taxa de investimento como a PTF. O Índice *Business Regulations*, por sua vez, corresponde a uma média simples de outros 6 subcomponentes, dos quais 3 tendem a ser afetados pela reforma tributária da PEC 45/2019.

Adotamos como premissa, na simulação dos impactos da PEC 45/2019, que os valores dos subcomponentes destacados em amarelo na tabela abaixo convergirão, até o início da década de 2030, para o valor da mediana da América Latina exclusive Brasil observado em 2017.

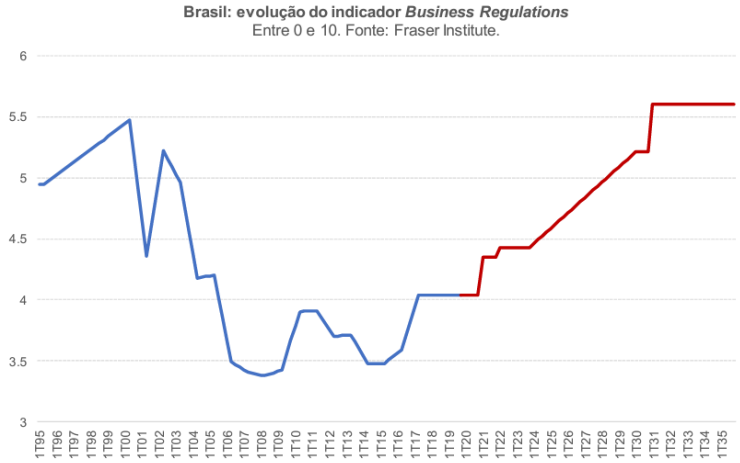
É digno de nota o fato de que essa mediana não é tão elevada em 2 dos 3 indicadores (considerando a escala de 0 a 10) e é um pouco inferior à mediana mundial. A PEC 45/2019, além de reduzir os custos de conformidade tributária (sobretudo ao final do período de transição), também deverá contribuir para reduzir exigências administrativas. Ademais, por reduzir as ofertas de oportunidades de corrupção (ao propor um sistema muito mais simples, reduzindo consideravelmente o contencioso tributário), a reforma tributária também sensibilizaria o subcomponente “pagamentos extras/propinas/ favorecimento”.

Indicadores selecionados do Índice de Liberdade Econômica do Fraser Institute (ano-base 2017)

	Exigências administrativas	Custos burocráticos	Iniciando um negócio	Pagamentos extras/Propinas /Favorecimento	Licenças	Conformidade tributária	Índice Business Regulations (média simples dos 6 subcomponentes anteriores)
Média mundial (ex Brasil)	4.1	5.4	9.2	4.5	8.3	7.4	6.5
Mediana mundial (ex Brasil)	4.0	5.6	9.4	4.0	8.5	7.7	6.5
Média LATAM (ex Brasil)	2.9	5.1	8.8	3.3	7.6	6.1	5.7
Mediana LATAM (ex Brasil)	2.9	5.3	9.3	3.1	7.6	7.1	5.9
Brasil - observado	1.1	6.0	9.3	2.9	5.0	0.0	4.0
Brasil - simulação (valor em 2030)	2.9	6.0	9.3	3.1	5.0	7.1	5.6

Com a premissa de alteração desses 3 (de um total de 6) subcomponentes do indicador *Business Regulations*, a leitura brasileira neste último indicador agregado teria uma melhora de 38% (2030 vs 2017). Ainda assim, a leitura do Brasil em 2030 em termos absolutos, de 5,6, ficaria um pouco abaixo da mediana da América Latina, já que a reforma tributária não sensibilizaria os outros 3 subcomponentes. É verdade que a estimação do impacto da reforma tributária sobre essa variável tem um aspecto subjetivo, mas as hipóteses consideradas buscaram ser conservadoras, frente ao potencial efeito que a reforma tem em termos de simplificação do sistema tributário brasileiro.

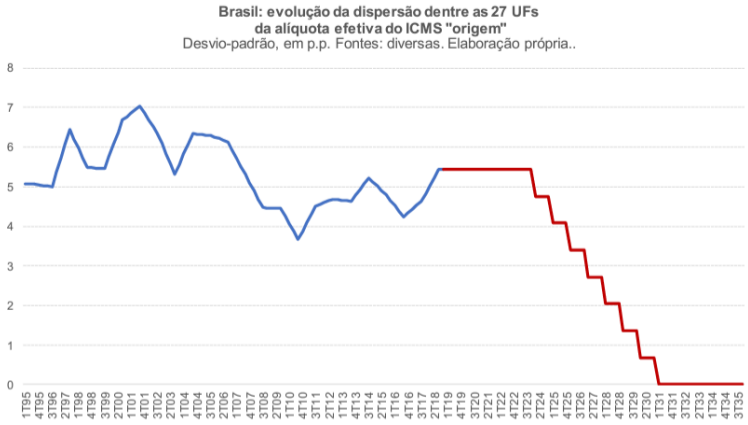
A trajetória temporal adotada para a evolução desse indicador sob a hipótese de aprovação da reforma da PEC 45/2019, apresentada na figura abaixo, pressupõe ganhos gradativos a partir de 2021 (caso a proposta seja aprovada em 2020), buscando acompanhar o *phasing-in* proposto para a implementação do novo sistema de tributação (ver Apêndice II para mais detalhes).



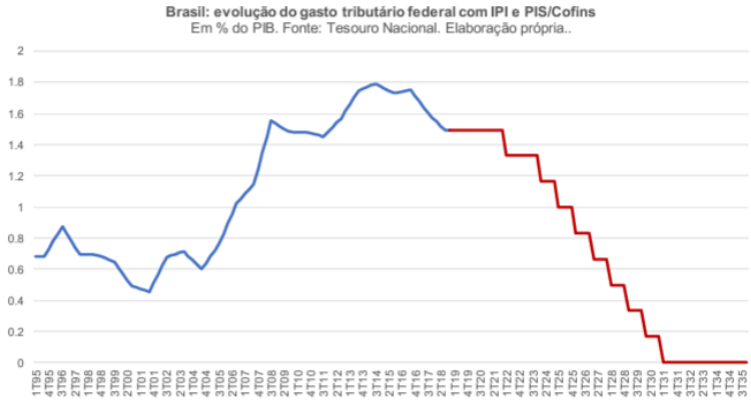
A segunda variável sensibilizada pela eventual aprovação da PEC 45/2019 é a dispersão, dentre as 27 UFs, das alíquotas efetivas do ICMS "origem". Essa variável foi construída para tentar captar, ainda que de forma aproximada, os impactos alocativos da chamada "guerra fiscal" entre os estados brasileiros. Para construí-la, expurgamos da arrecadação total de ICMS de cada um dos estados as receitas associadas à energia elétrica, combustíveis e telecomunicações (uma vez que o ICMS, nestes casos, já é cobrado no destino, onde tais produtos são

efetivamente consumidos). Esse montante de receitas do ICMS "origem" foi dividido pelo PIB de cada estado, ajustado para corresponder à base de incidência econômica das atividades sobre as quais incide o ICMS cobrado na origem (Agropecuária, Indústria de Transformação, Comércio e Transportes, Armazenagem e Correios).

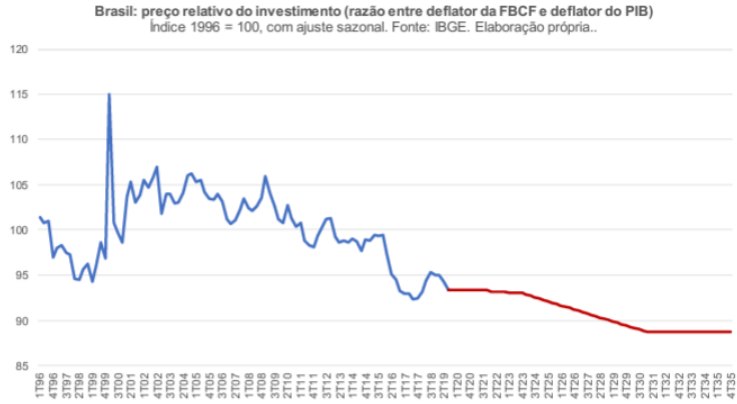
Essa dispersão do ICMS "origem", cuja evolução histórica é apresentada na figura abaixo, se revelou estatisticamente significante na equação da PTF, com impacto negativo sobre a produtividade agregada da economia brasileira (refletindo uma má-alocação de recursos ensejada pela guerra fiscal). Admitimos, com a eventual aprovação da PEC 45/2019, que essa dispersão convergirá para zero até o início de 2031 – mas esse processo se iniciaria somente em meados dessa década, após um período de teste de dois anos, permitindo uma adaptação mais gradativa das empresas a mudanças nos vários benefícios fiscais concedidos pelos estados nos últimos anos.



A terceira variável sensibilizada, afetando diretamente a PTF, corresponde ao montante de gastos tributários (renúncias) federais com os tributos indiretos (IPI e PIS/Cofins, excluindo Imposto de importação e IPI vinculado à importação). Os modelos estimados apontam um sinal negativo desta variável sobre a PTF – associado, tal como no caso da guerra fiscal, a uma má alocação de fatores gerada por tais renúncias. Vale notar que uma parcela dessa renúncia está associada à Zona Franca de Manaus (cerca de 20% em 2018). Admitimos o fim dessa renúncia até 2030, com a extinção dos benefícios fiscais.



Por fim, a quarta variável sensibilizada é o preço relativo do investimento. Admitimos uma queda de 5% dessa variável até 2030 associada aos efeitos da reforma da PEC 45/2019 (que, dentre outras coisas, permitirá a imediata e integral recuperação de créditos tributários decorrentes dos investimentos).



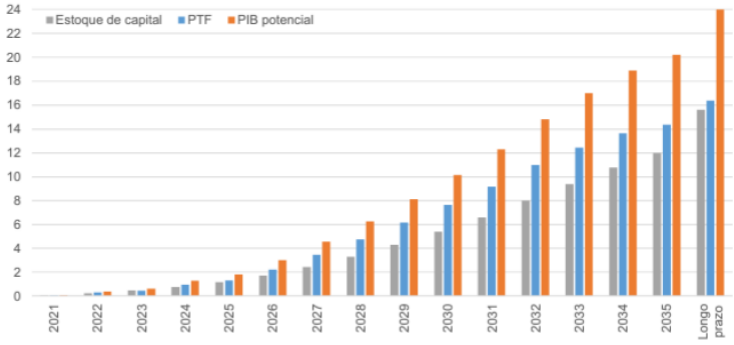
A redução estimada de 5% no preço relativo do investimento toma como base os dados das Tabelas de Recursos e Usos (TRUs), no âmbito das Contas Nacionais Anuais de 2017 do IBGE, os quais apontam que cerca de 6,6% do valor total ofertado de bens de capital no

mercado interno correspondiam a tributos indiretos líquidos de subsídios (IPI, ICMS e outros), já excluindo os tributos associados à importação. No caso da atividade de construção civil, a tributação indireta correspondeu a 4,7% do valor ofertado (5,1% em Edificações, 5,3% em Obras de infraestrutura e 3,4% em Serviços especializados para construção).

Resultados – impacto direto

A sensibilização das 4 variáveis exógenas indicadas acima gera como resultado um PIB potencial 20,2% maior ao final de 15 anos (valor que sobe para 24% no longo prazo), com cerca de 70% desse impacto refletindo uma elevação da produtividade sistêmica (PTF) e o restante advindo de uma elevação da taxa de investimento e, portanto, do estoque de capital da economia (que tem um peso de cerca de 45% na função de produção, com o fator trabalho respondendo pelo restante).

Impactos estimados, sobre os níveis do estoque de capital, da PTF e do PIB potencial, da reforma tributária da PEC nº 45/2019 - SEM efeitos de equilíbrio geral (risco, juro neutro, solvência fiscal etc).
Acumulado no período, em %. Elaboração: própria.



Desses 20,2% de elevação do PIB potencial em 2035, cerca de 36% resultariam da melhora do indicador *Business Regulations,* 18% da redução da dispersão das alíquotas do ICMS "origem", 31% da redução do preço relativo do investimento e 14% da redução do gasto tributário com tributos indiretos federais. Quando se toma como referência o impacto de longo prazo da reforma da PEC 45/2019, esses percentuais se alteram um pouco, passando para 36%, 15%, 39% e 10%, respectivamente (ver tabela abaixo).

Decomposição dos ganhos de PIB potencial associados aos impactos diretos da reforma da PEC 45/2019

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	Longo prazo
PIB potencial	**0.0**	**0.4**	**0.6**	**1.3**	**1.8**	**3.0**	**4.6**	**6.2**	**8.1**	**10.2**	**12.3**	**14.8**	**17.0**	**18.9**	**20.2**	**24.0**
Contribuição %																
Índice BR	100	99	96	72	71	59	51	46	42	39	38	38	37	37	36	36
Disp. ICMS	0	0	0	0	6	9	16	19	20	21	21	21	21	20	18	15
Gasto trib.	0	0	0	22	13	19	18	18	17	17	16	16	16	15	14	10
Preço rel. FBCF	0	1	4	6	10	13	15	18	21	23	25	26	27	29	31	39
TOTAL	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

Os resultados encontrados são superiores aos encontrados em estudos anteriores que buscaram estimar os efeitos de uma reforma tributária com características semelhantes às da PEC 45 – como é o caso do trabalho de Pereira & Ferreira (2010), que apontou ganhos de longo prazo de 14% a 17% em termos de PIB (a depender do cenário adotado para o custo de oportunidade das empresas no tocante à recuperação de créditos tributários, o que gera reduções diferentes, de 2,6% ou de 5,3%, do preço relativo dos investimentos). É importante notar, contudo, que esse estudo de 2010 simula os impactos de uma reforma tributária algo diferente daquela proposta pela PEC 45: os autores consideraram apenas os efeitos de um IVA Federal (sem considerar, portanto, os ganhos associados ao fim da guerra fiscal entre os estados); não consideraram os efeitos associados aos regimes diferenciados (gasto tributário); e, por fim, levaram em conta uma desoneração da folha salarial (com a contribuição patronal passando de 20% para 14%), apenas parcialmente compensada pelo IVA-F (ou seja, na reforma simulada por eles, haveria alguma redução da carga tributária agregada). O exercício também não lida explicitamente com os custos de transação associados à conformidade tributária, um dos principais aspectos por detrás do espinhoso ambiente de negócios brasileiro.

Impactos indiretos

A simulação apresentada acima, ao refletir somente a sensibilização de fatores essencialmente "microeconômicos", ignora os efeitos macroeconômicos de segunda ordem, que tendem a se materializar por conta da aprovação da reforma tributária. Com efeito, ao elevar o crescimento potencial, a reforma também tenderia a impactar a solvência fiscal e a percepção de risco do país, magnificando os efeitos positivos sobre o crescimento apresentados acima.

Para estimar esse impacto indireto, partiu-se de uma estimativa do efeito da reforma tributária sobre a trajetória da dívida pública brasileira. Para tanto adotaram-se como premissas, tanto no cenário base (sem reforma) quanto no cenário com reforma: a) uma carga tributária recorrente constante equivalente à média do período 2009-2018 (31,8% do PIB); e b) o cumprimento do teto de gastos até 2036, com o indexador do teto sendo alterado a partir de 2027 de inflação (IPCA) para inflação mais crescimento populacional.

O cenário base considerado (sem reforma) já contempla os efeitos sobre a economia brasileira da crise global associada à pandemia

do novo coronavírus, que deverá fazer com que a dívida bruta brasileira passe de pouco mais de 75% do PIB em 2019 para perto de 95% do PIB no final de 2020 – resultado tanto da forte queda do PIB (que irá registrar, pela primeira vez em muitas décadas, uma retração nominal), como de gastos primários federais extraordinários de cerca de 5,5% do PIB[72].

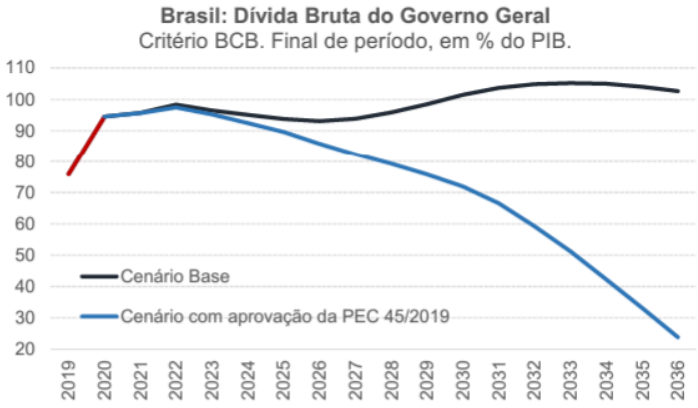
Nesse cenário base, que apresenta variações do PIB efetivo de -6,5% em 2020, +3,5% em 2021 e um crescimento do PIB potencial *per capita* de pouco menos de 1,5% a.a. no médio e longo prazos, as premissas fiscais descritas acima são suficientes para fazer com que a dívida pública bruta brasileira fique relativamente estável no médio e longo prazos, mas em um patamar bastante desconfortável, em torno dos 100% do PIB (DBGG no critério considerado pelo Banco Central do Brasil). É importante notar que tal cenário resulta de uma hipótese bastante forte de contenção do crescimento das despesas da União, o que significa que qualquer flexibilização das despesas não acompanhada de aumento correspondente da carga tributária levaria a dívida pública a uma trajetória potencialmente explosiva.

A figura abaixo apresenta os impactos, sobre a relação entre a Dívida Bruta do Governo Geral e o PIB (DBGG/PIB), da eventual aprovação da reforma tributária da PEC 45/2019[73].

---

[72] Esse é um ponto importante da modelagem utilizada neste trabalho: quando se incorporam os efeitos de equilíbrio geral de natureza macroeconômica, emergem os fenômenos de *path dependence* (ou dependência da trajetória) e histerese (ciclo afetando a tendência, por vários canais, como a idade média do estoque de capital), não presentes no primeiro exercício apresentado acima, que capta apenas os efeitos diretos da reforma tributária e ignora questões como a posição cíclica da economia, o risco-país e sua interação ao longo do tempo.

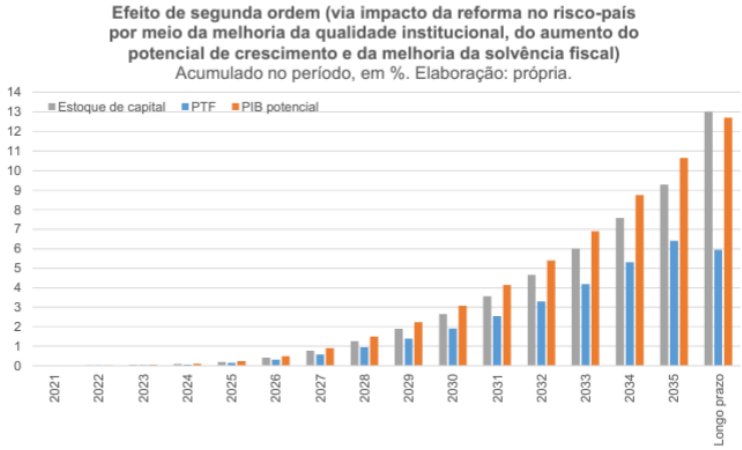
[73] A figura apresenta esses números somente até 2036, na medida em que este seria o último ano de vigência do teto de gastos, que foi tomado como parâmetro nas simulações. Com efeito, os impactos indiretos de longo prazo da reforma da PEC 45/2019 sobre o PIB e produtividade apresentados nesse texto consideram, de forma simplificada, que a dívida pública irá se manter estável de 2037 em diante. Desse modo, os impactos indiretos podem até ser maiores do que aqueles apontados neste texto, a depender das opções de política econômica adotadas nesse contexto.



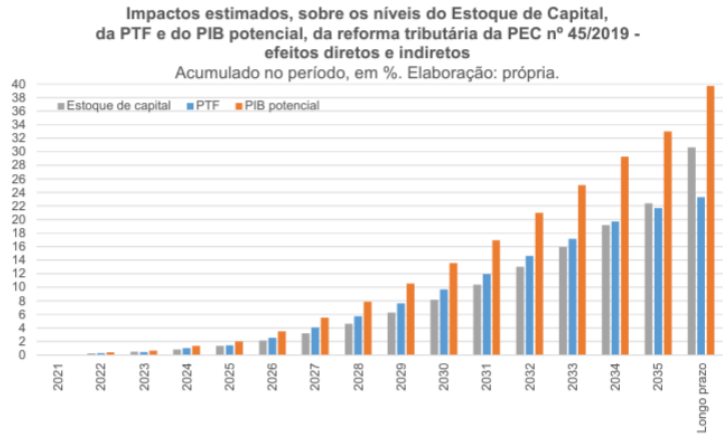
A dívida pública significativamente menor no cenário com reforma decorre tanto de um efeito denominador (maior PIB) como do fato de que a regra fiscal adotada como premissa (manutenção do teto de gastos até 2036) tenderia a gerar um superávit primário crescente à medida em que o maior crescimento elevaria a receita (chegando a quase 7% do PIB no início da década de 2030). Obviamente em tal cenário tenderia a haver uma flexibilização da política fiscal antes de 2036, via redução da carga tributária ou elevação do ritmo de expansão das despesas públicas. O objetivo básico da simulação, no entanto, não é projetar a trajetória precisa das contas públicas, mas mostrar como a reforma tributária pode afetar de forma significativa a solvência do setor público brasileiro.

Essa melhora significativa da solvência fiscal, por sua vez, acaba reduzindo o risco-pais, contribuindo para reduzir a taxa de juros neutra (e o custo de financiamento da dívida pública) e para elevar o investimento em ativos fixos e o PIB potencial. A queda do risco-país e a aceleração do crescimento também geram valorização da taxa de câmbio real, o que acaba contribuindo para reduzir o preço relativo do investimento (já que parte relevante dele é *tradable*). Gera-se, assim, uma espécie de círculo virtuoso.

Desse modo, quando os efeitos indiretos sobre a solvência fiscal são endogeneizados no sistema, estimamos um efeito de segunda ordem da reforma da PEC 45/2019 que passa longe de ser desprezível: são 10,6 p.p. de incremento do PIB potencial em 15 anos, apenas por conta desses efeitos (ver figura a seguir).



Quando considerados conjuntamente os impactos diretos da reforma tributária e esses efeitos de segunda ordem, o aumento projetado do PIB potencial brasileiro alcançaria 33% em 15 anos (valor que sobe para quase 40% no longo prazo), com aproximadamente 60% desse ganho refletindo uma PTF mais elevada e o restante advindo da elevação do estoque de capital por trabalhador (ver figura a seguir).



Distribuição do impacto ao longo do tempo

Os resultados apontados acima, que revelam um impacto muito pequeno da reforma tributária nos anos iniciais – em linha com o encontrado em vários estudos sobre os efeitos de reformas microeconômicas/institucionais – podem parecer desanimadores à primeira vista, sobretudo diante do esforço político necessário para aprovar uma reforma tão abrangente e, em certa medida, disruptiva, como aquela proposta pela PEC 45/2019.

O impacto modesto da reforma no curto prazo decorre, em parte, do fato de que a PEC 45/2019 propõe um *phasing-in* de 10 anos para a mudança completa do sistema tributário, de modo a permitir uma adaptação gradativa dos agentes a esse novo ambiente institucional. Adicionalmente, o efeito de mudanças que reduzem distorções alocativas sobre o crescimento demora alguns anos para se manifestar integralmente – fato que é captado pelas próprias defasagens dos modelos econométricos utilizados na elaboração das projeções.

No entanto, como os agentes econômicos são, em algum grau, *forward-looking* e tomam decisões a partir de expectativas com relação ao futuro, é bem provável que, caso a reforma da PEC 45/2019 seja aprovada, parte relevante dos efeitos apontados acima para o final da década de 2020 e para o início da década de 2030 possa ser antecipado para os anos iniciais, via percepção de risco, preços dos ativos, confiança dos agentes ("*animal spirits*") e mesmo por meio da alteração da expectativa de renda permanente – afetando decisões de investimento e, portanto, o próprio PIB.

Os efeitos de segunda ordem, com um impacto de cerca de 13% no PIB potencial no longo prazo, parecem ser mais antecipáveis intertemporalmente do que os efeitos de primeira ordem (na medida em que estes últimos dependem de mudanças efetivas no ambiente de negócios e em outros aspectos microeconômicos/institucionais, que irão ocorrer gradativamente até 2031). Tal antecipação não foi, no entanto, incorporada nos resultados do presente trabalho.

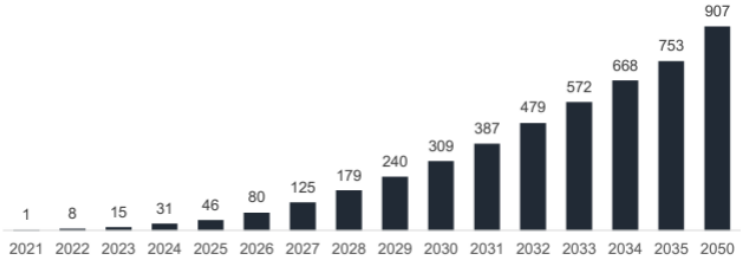
Impacto sobre a arrecadação e sobre as finanças dos entes federativos

Embora a alteração da tributação indireta da origem para o destino possa gerar alguma realocação de receitas entre os estados e entre os municípios (ao longo de 50 anos, nos termos propostos na PEC

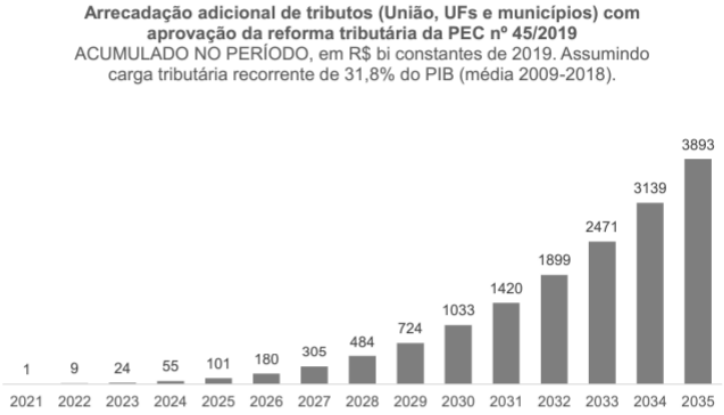
45/2019), a elevação significativa do crescimento potencial brasileiro tende a gerar um acréscimo também relevante e permanente da arrecadação recorrente para todos os entes federativos, incluindo daqueles tributos que não serão afetados diretamente pela PEC 45, como o Imposto de Renda (partilhado com estados e municípios), as contribuições sobre a folha de salários e os demais impostos de competência local (ITBI, ITCMD, IPVA e IPTU). Na figura a seguir, apresenta-se a estimativa de aumento da arrecadação de todos os entes da federação em decorrência da reforma tributária, considerando-se tanto os efeitos diretos quanto os indiretos.

Vale notar que boa parte desse aumento relevante de receita recorrente tenderia a se materializar muito antes da conclusão da transição de 50 anos da realocação geográfica de receitas por conta da mudança da tributação da origem para o destino. Esse fator tende a tornar os efeitos da PEC 45/2019 benéficos mesmo para os entes da federação que, em função das mudanças introduzidas, tendem a perder participação relativa no total das receitas (ver Orair & Gobetti 2019 para mais detalhes sobre a magnitude da redistribuição "estática" – isto é, sem levar em conta os efeitos positivos sobre o PIB - das receitas entre os entes federativos).

Arrecadação adicional de tributos (União, UFs e municípios) com aprovação da reforma tributária da PEC nº 45/2019
Ao ano, em R$ bilhões constantes de 2019. Assumindo carga tributária recorrente de 31,8% do PIB (média 2009-2018).



A título ilustrativo, no gráfico a seguir apresenta-se o aumento acumulado de arrecadação que resultaria da aprovação da reforma tributária. O impacto nos primeiros dez anos (período em que os efeitos da reforma tributária ainda são relativamente pequenos) seria da ordem de R$ 1 trilhão, valor que é superior ao efeito estimado da recém-aprovada reforma da previdência. Em quinze anos esse impacto chegaria a quase R$ 4 trilhões.



Considerações finais

O sistema tributário é, atualmente, o principal entrave a uma competitividade mais elevada do Brasil (embora não seja o único). Boa parte dos problemas se concentra em aspectos envolvendo a tributação indireta (sobre bens e serviços), que é muito complexa, distorce decisões alocativas, abre margem para a guerra fiscal, onera exportações e investimentos e passa bem longe de funcionar como um IVA deveria, distanciando-se bastante do modelo adotado na maioria dos países do mundo.

A PEC 45/2019 tem como objetivo aproximar o modelo brasileiro de tributação do consumo de bens e serviços do melhor padrão internacional, resolvendo todos os problemas da tributação indireta no Brasil. O objetivo desta nota foi buscar estimar o impacto dessas mudanças sobre o potencial de crescimento da economia brasileira, através de um modelo econométrico.

Os resultados das simulações indicam que o efeito direto da reforma sobre o ambiente de negócios, a redução de distorções alocativas e a redução do custo do investimento poderia elevar o PIB potencial brasileiro em cerca de 20% em 15 anos (e 24% no longo prazo). Tal resultado decorre primordialmente da elevação da produtividade total dos fatores, mas também do aumento do estoque de capital da economia. Quando se levam em conta também os efeitos de segunda ordem,

associados a uma redução do risco-país na esteira da melhora da solvência fiscal, o impacto estimado da reforma sobre o PIB potencial alcança 33% em 15 anos e quase 40% no longo prazo.

Esse resultado é importante para entender o impacto que a reforma tributária pode ter sobre as finanças dos entes da federação. Embora a alteração da tributação da origem para o destino prevista na PEC 45/2019 possa gerar alguma realocação de receitas entre estados e municípios, a elevação do crescimento potencial tende a gerar um acréscimo permanente da arrecadação recorrente de todos os tributos (inclusive daqueles que não são afetados diretamente pela reforma dos tributos indiretos), para todos os entes federativos. A quase totalidade desse aumento adicional de receita recorrente (associado aos efeitos benéficos da reforma sobre o crescimento) tende a se materializar muito antes da conclusão da transição de 50 anos da realocação geográfica de receitas decorrente da mudança da incidência da origem para o destino.

Há outros potenciais efeitos associados à aprovação da reforma da PEC 45/2019 que não foram simulados neste trabalho, tais como os impactos redistributivos associados a uma redução da regressividade, que tendem também a ter resultados favoráveis (ver Orair & Gobetti 2019), sobretudo em termos do bem-estar da sociedade.

Referências

Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Nota técnica: Reforma do Modelo de Tributação de Bens e Serviços. Versão 2.2 (julho de 2019).

DOING BUSINESS. Banco Mundial (2019).

ECONOMIC FREEDOM INDEX. *Fraser Institute* (2018).

GLOBAL MNC Tax Complexity Project. LMU Munich & Paderborn University (2016).

HERRENDORF, Berthold; ROGERSON, Richard; VALENTINYI, Ákos. Growth and structural transformation. NBER Working Paper no 18996 (2013).

JUNQUEIRA, Murilo O. "O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008)". Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol. 30, no 89 (2015).

MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa & VASCONCELOS, Breno. Brasil, campeão mundial de litígios tributários. Artigo publicado na seção de Opinião do Valor Econômico no dia 13/11/2019.

PEREIRA, Ricardo A. de Castro & FERREIRA, Pedro Cavalcanti. Avaliação dos impactos macro-econômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil. Revista Brasileira de Economia, v.64, n.2, p.191-208 (2010).

ORAIR, Rodrigo Octávio & GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre valor adicionado para o Brasil. Texto para Discussão do IPEA, no 2530 (2019).

Apêndice I

Foi utilizada a técnica de cointegração em equação única (*Fully Modified OLS*) para estimar econometricamente várias das equações do arcabouço utilizado nas simulações.

Para assegurar que as relações identificadas de fato descrevem relações de causalidade (ao menos no sentido de antecedência temporal) e não de mera correlação, sempre foram utilizadas defasagens das variáveis domésticas mais estruturais. No caso das variáveis internacionais, esse procedimento não foi necessariamente adotado, já que o Brasil pode ser considerado uma *small open economy*, com as oscilações dessas variáveis internacionais sendo essencialmente exógenas do ponto de vista de nossa economia.

Ademais, para além dos testes usuais de diagnóstico (autocorrelação dos resíduos; estabilidade dos parâmetros estimados; testes de cointegração etc), os modelos finais foram escolhidos com base na capacidade de previsão, sempre considerando ao menos 2 a 3 anos de boa acurácia preditiva fora da amostra.

A despeito dos resultados obtidos serem razoáveis e compatíveis com várias evidências empíricas de outros estudos, ainda assim é importante reconhecer que se trata de estimativas, associadas a intervalos de confiança. Algumas das variáveis explicativas apresentam pouca variabilidade no tempo, o que certamente torna mais difícil estimar de forma mais precisa suas elasticidades. De todo modo, a consolidação do sistema de equações estimadas ("modelo semiestrutural de pequeno porte") alcança resultados bem satisfatórios e coerentes com aqueles apontados por vários outros estudos, sobretudo em termos dos exercícios que simulam convergência em direção à fronteira a partir de "reformas" em indicadores estruturais/institucionais.

A seguir, são detalhadas as principais equações estimadas econometricamente que compõem o modelo. Também são apresentadas algumas figuras revelando a acurácia desses modelos em termos de explicar o comportamento passado ("dentro da amostra") bem como de projetar o futuro ("fora da amostra").

Equação PTF

- Variável explicada: PTF (resíduo de Solow);

- Variáveis explicativas (com sinais estimados apontados entre parênteses):

- Anos médios de escolaridade dos adultos com 25 anos; (+)

- Nota no PISA (*proxy* para a qualidade da educação); (+)

- Índice *Business Regulations* (Fraser); (+)

- Alíquota média ponderada de importação; (-)

- Dispersão das alíquotas de importação; (-)

- Índice *Non-Tariff Trade Barriers* (Fraser); (-)

- Estoque de capital de infraestrutura econômica (logística, energia e telecom); (+)

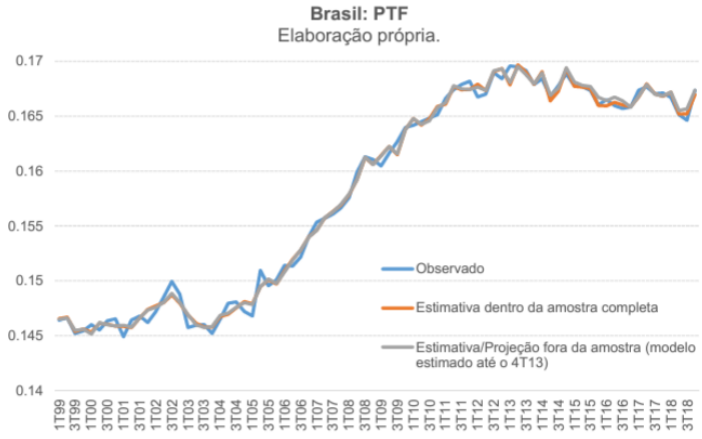
- Gasto público e privado com P&D; (+)

- Gastos tributários com o Simples/MEI e também as renúncias com os tributos federais indiretos (% do PIB); (-)

- Dispersão das alíquotas efetivas do ICMS cobrado na origem; (-)

- Idade média do estoque de capital (*proxy* para a qualidade do estoque de K); (-)

- Percentual da população vivendo em áreas rurais; (-)



Equação Taxa de Investimento

- Variável explicada: razão entre a FBCF (exclusive FBCF do Governo Geral) em T e o estoque de capital total da economia em T-1 (ambos em R$ constantes de 2010), em bases trimestrais;

- Variáveis explicativas (com sinais sobre a FBCF apontados entre parênteses):

- NUCI-FGV; (+)

- Var. % do PIB potencial; (+)

- Índice *Business Regulations* do Fraser Institute; (+)

- Var. % dos termos de troca brasileiros; (+)

- Diferença entre a Produtividade do K ("Margem operacional bruta") e uma média ponderada entre o juro real de 1 ano de mercado (*Swap* pré-DI) e a TJLP real, ambos em termos *ex-ante* (ponderador: desembolsos do BNDES/FBCF); (+)

- "Custo do capital": média ponderada entre *Swap* de um ano e TJLP, mencionada acima; (-)

- Preço relativo da FBCF (razão entre os deflatores da FBCF e do PIB); (-)

- Idade média do estoque de capital (em anos); (+)

- Desvio do indicador de incerteza política/econômica (IBRE) em relação ao nível "usual"; (-)

- Exportações "fictícias" líquidas de plataformas. (-)

Equação Demanda Agregada/Hiato ("curva IS")

- Variável explicada: hiato do produto (diferença entre PIB efetivo e PIB potencial)

- Variáveis explicativas (sinais estimados apontados entre parênteses):

- Hiato do PIB dos países da OCDE (fonte: OCDE); (+)

- Hiato PIB Argentina (defasado, para evitar endogeneidade); (+)

- Variação YoY dos termos de troca brasileiros (Funcex); (+)

- Diferencial, em p.p., entre o juro real doméstico e a "UIP" *(R-star* ou juro neutro dos EUA combinado ao EMBI+ Brasil): determina influxo líquido de capitais e preço relativo de investimentos/duráveis; (-)

- Índice de mobilidade de capitais brasileiro, que varia entre 0 e 10 (*Fraser Institute*); (-)

- Diferencial entre variação real YoY do gasto primário do governo central e a variação YoY do PIB potencial (para captar postura cíclica da política fiscal); (+)

- *Gap* entre TJLP e Selic, ajustado por volume de desembolsos do BNDES em % do PIB; (-)

- Diferencial entre variação real YoY do Capex da Petrobras e a variação YoY do PIB potencial; (+)

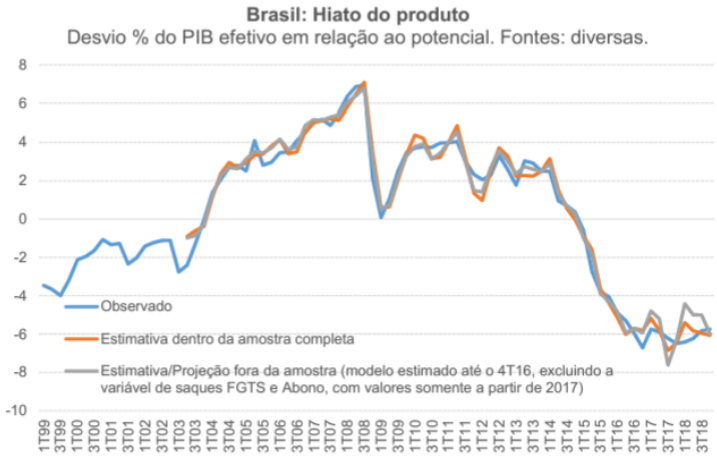
- Variável qualitativa de aperto/relaxamento medidas macroprudenciais (iMaPP/FMI); (-)

- Variação YoY do PIB potencial *per capita* (*proxy* da renda permanente); (+)

- Saques FGTS (2017) e Abono para pessoas com menos de 60 anos (2018), em % do PIB; (+)

- Desvio do Índice de Incerteza do IBRE em relação a 100 (nível "neutro"); (-)

- Variação, em p.p., da taxa de formalização do mercado de trabalho brasileiro (+)



Equação risco-país (EMBI+)

- Variável explicada: EMBI+

- Variáveis explicativas (sinais estimados apontados entre parênteses):

- *Spread* de risco dos papeis corporativos *High-Yield*; (+)

- Índice *Business Regulations* (Fraser); (-)

- Variação do PIB potencial doméstico; (-)

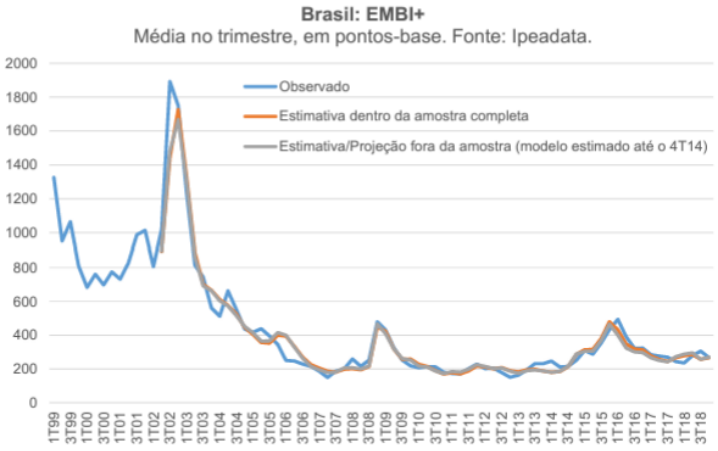
- Dívida externa (pública e privada), líquida de reservas internacionais, em % do PIB; (+)

- Desvio do Índice de Incerteza do IBRE em relação a 100 (nível "neutro"); (+)

- Variação dos Termos de Troca (Funcex); (-)

- Déficit público "ampliado" (variação da DBGG critério FMI, líquida da variação do caixa do Governo Geral); (+)

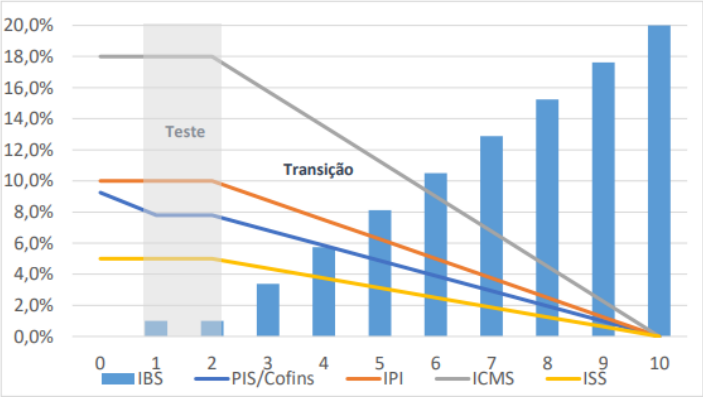
- Equação auxiliar: "tradutor" econométrico relacionando EMBI+ e CDS de 5 anos.


Brasil: EMBI+
Média no trimestre, em pontos-base. Fonte: Ipeadata.
Observado
Estimativa dentro da amostra completa
Estimativa/Projeção fora da amostra (modelo estimado até o 4T14)
2000
1800
1600
1400
1200
1000
800
600
400
200
0
1T99
3T99
1T00
3T00
1T01
3T01
1T02
3T02
1T03
3T03
1T04
3T04
1T05
3T05
1T06
3T06
1T07
3T07
1T08
3T08
1T09
3T09
1T10
3T10
1T11
3T11
1T12
3T12
1T13
3T13
1T14
3T14
1T15
3T15
1T16
3T16
1T17
3T17
1T18
3T18

Apêndice II

A figura abaixo, extraída de nota técnica preparada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresenta o *phasing-in* proposto para a transição do atual sistema de tributação indireta para o novo, ao longo de 10 anos. Segundo informações obtidas junto ao CCiF, a expectativa é que a transição se inicie um a dois anos após a promulgação da Emenda Constitucional. Ou seja, supondo que a Emenda Constitucional seja aprovada em 2020 (hipótese utilizada para a realização das projeções), a transição para o novo sistema tributário (ou seja, o período de teste em que a cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços, IBS, seria feita com alíquota de 1%) começaria em 2022 ou 2023. Optamos por considerar o ano de 2022 como o primeiro da transição para o novo modelo de tributação.

Gráfico 1. Transição do IBS



A partir desse faseamento proposto, foram definidas algumas premissas para a trajetória temporal das variáveis exógenas que foram sensibilizadas na simulação dos impactos da PEC 45/2019.

Índice *Business Regulations*

O Índice *Business Regulations* tem o papel, nas simulações realizadas, de refletir não apenas a percepção empresarial sobre a complexidade do sistema tributário (a qual resulta em elevado custo de *compliance* e alto grau de litígio), mas também de incorporar – como vari-

ável-síntese – as distorções alocativas decorrentes da atual estrutura tributária, que não são integralmente captadas pelas demais variáveis (dispersão das alíquotas do ICMS e gastos tributários federais).

Neste contexto, consideramos que, no primeiro ano após a aprovação da reforma (2021), esse indicador teria uma melhora equivalente a 20% da melhora total arbitrada (2031 vs 2017). Essa melhora inicial do índice busca refletir o efeito positivo sobre a percepção que os empresários têm do ambiente de negócios no Brasil, a qual resultaria da aprovação da PEC 45. Adicionalmente, segundo os diretores do Centro de Cidadania Fiscal, há a intenção de promover uma simplificação das obrigações acessórias dos tributos atuais, já no período anterior ao início da cobrança do IBS.

Em 2022 e 2023, esse percentual passaria para 25%, refletindo o início da cobrança do IBS com alíquota reduzida de 1%.

Entre 2024 e 2030, haveria uma melhora linear do Índice *Business Regulations*, até atingir um percentual de 75% da melhora total no penúltimo ano de transição. Finalmente, em 2031, o impacto seria pleno (100%), em decorrência da extinção dos tributos atuais.

Demais variáveis

Para a dispersão das alíquotas do ICMS "origem", definimos um impacto nulo entre 2021 e 2023, com a reforma passando a ter efeitos somente a partir de 2024, quando teria início a redução das alíquotas do ICMS. Entre 2024 e 2031, adotamos uma tendência de redução linear (cerca de 1/8 ao ano) do valor dessa variável, até atingir zero no começo de 2031, acompanhando o modelo de transição constante da PEC 45.

No caso do gasto tributário com tributos federais indiretos, associamos a curva em 2022-2030 à alíquota federal do IBS. Como a nota técnica do CCiF indica que a alíquota federal será de 9,2% ao final da transição, a redução do gasto tributário federal seria de 1/9,2 nos dois anos em que a alíquota do IBS for de 1% (2022 e 2023) e linear a partir de então.

Por fim, no caso do preço relativo do investimento, assumimos que esse preço recuaria em 0,2% a.a. no período de teste de 2022 e 2023 (1/25 avos do efeito total, uma vez que a alíquota de 1% proposta para o período de teste corresponde a 1/25 da alíquota do IBS estimada para o final da transição) e, entre 2024 e 2031, a queda seria linear, totalizando uma redução de 5% no início de 2031.

XII - IBS NÃO CUMULATIVO E A GARANTIA DE DEVOLUÇÃO DOS SALDOS CREDORES[74]

Julho de 2020

Introdução

A não-cumulatividade é elemento central no desenho do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto na PEC 45. O IBS pretende unificar toda tributação sobre o consumo do Brasil, mediante a instituição de um único imposto nacional, resultante da unificação dos tributos federais (PIS, COFINS e IPI), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), congregando as características básicas dos impostos sobre o valor adicionado (IVA) mais modernos do mundo: princípio do destino, arrecadação centralizada, alíquota uniforme e, principalmente, não-cumulatividade plena. O desafio é construir o design legal e os respectivos procedimentos administrativos comprometidos com a efetiva não-cumulatividade do IBS da PEC 45.

A higidez da efetiva não-cumulatividade deve levar em conta três pilares: (i) administração tributária do IBS centralizada pela ATN (Agência Tributária Nacional), (ii) profunda informatização dos sistemas de registro e controle e (iii) garantia de devolução dos saldos credores quando requisitada pelos contribuintes.

O primeiro pilar é o estabelecimento de modelo de gestão compartilhada que exige a participação cooperativa dos três níveis federativos da administração tributária (União, Estados e Municípios e) administração tributária profissional e centralizada, conforme exposto na Nota Técnica CCiF, número IX – Agência Tributária Nacional (ATN)[75], na qual apresenta-se a ATN funcionando no modelo de "cor-

---

[74] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy.

[75] Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

poration", tendo sua direção constituída por Assembleia Geral, Conselho de Administração e Diretoria. Na Assembleia Geral estariam representados os entes federativos (União, Estados e Municípios) nas proporções definidas pelo Congresso Nacional.

O segundo pilar é o desenvolvimento do sistema operacional centralizado e completamente mediado por tecnologia de informação que se aproprie da vasta experiência brasileira na informatização dos sistemas de administração tributária. O uso, no Brasil, de documentos fiscais eletrônicos há mais 10 anos é excelente ponto de partida para a simplificação, uniformização e universalização da captura e tratamento das informações relativas ao IBS. Já está em andamento a discussão sobre a estrutura desse sistema operacional, que será objeto de outra Nota Técnica.

O terceiro pilar, justamente o objetivo desta nota técnica, é a garantia da não-cumulatividade mediante a efetiva devolução dos saldos credores constituídos que depende, fundamentalmente, da tessitura adequada do modelo de apuração e recolhimento do IBS.

1. Modelo tradicional de apuração e recolhimento do IVA

O modelo tradicional de apuração do IVA, cotejando débitos pelas saídas e créditos pelas entradas, tem a enorme vantagem de estabelecer ao longo das cadeias de transações incentivo e controle recíproco entre fornecedores e adquirentes para a emissão do documento fiscal. Neste modelo, o adquirente é incentivado a exigir do fornecedor a emissão do documento fiscal para que possa fazer jus ao crédito do imposto.

No entanto, esse mecanismo não consegue garantir que o crédito do imposto gerado foi efetivamente recolhido, nem, principalmente, impedir a criação de créditos fictícios resultantes de fraudes comuns ("notas frias", "notas calçadas" etc.) e de fraudes estruturadas, como o carrossel europeu. Na experiência internacional do IVA, as administrações tributárias minimizam os efeitos da fraude e da inadimplência aplicando mecanismos de fiscalização, substituição tributária e de responsabilização (entre comprador e vendedor de má-fé), mas em maior ou menor grau as perdas de arrecadação continuam ocorrendo.

Inadimplência e fraude criam insegurança jurídica e constrangimento da administração tributária na certificação e devolução dos créditos tributários. No entanto, é preciso honrar a devolução dos créditos acumulados. Isto significa que mesmo os tributos não recolhidos, seja

em razão de inadimplência ou de fraude, podem ser objeto de pedido de devolução no decorrer do tempo. Tal devolução só é possível porque todos os recebimentos, sejam relativos a operações finais ou intermediárias, foram considerados receitas tributárias no momento em que foram recolhidos ao tesouro público. A devolução que ocorrerá em momento posterior será contabilizada, pelo setor público, como dedução da receita no período em que a devolução ocorrerá. Esse modelo foi criado quando os sistemas informatizados eram escassos e não era possível, do ponto de vista prático, estabelecer correlação entre o imposto recolhido pelo fornecedor e o imposto a ser creditado pelo adquirente.

No Brasil, esse modelo de débito e crédito é aplicado ao ICMS, imposto subnacional, de competência de 27 estados. Desta forma, quando um fornecedor localizado no estado "A" envia a mercadoria para um adquirente no estado "B", resulta que o imposto é recolhido no estado "A" e o crédito deve ser suportado pelo estado "B". Evidentemente, o estado "B" não tem qualquer interesse em reconhecer e devolver esse crédito, ainda mais diante de cenário de guerra fiscal entre os estados (sendo que o ICMS, muitas vezes, não foi sequer recolhido na origem em razão de benefícios fiscais). Por essa razão, e pela própria fragilidade fiscal dos Estados, criam-se enormes dificuldades para a devolução dos créditos de imposto aos contribuintes. A consequência é o acúmulo de créditos não devolvidos, seja na exportação ou no investimento, que gera descrença no modelo de não-cumulatividade. Nos tributos federais (IPI, PIS e COFINS), a situação é semelhante: as reclamações relativas a créditos acumulados não honrados são uma constante.

2. Novo modelo de apuração e recolhimento para o IBS da PEC 45

No modelo do IBS da PEC 45, a Agência Tributária Nacional (ATN) que administrará a arrecadação do IBS e a distribuição das receitas para os entes federativos atuará como uma gestora de recursos de terceiros e não como um tesouro.

Os recursos arrecadados serão considerados da seguinte forma: (i) os valores recebidos pela ATN relativos a operações intermediárias, onde o adquirente terá direito a crédito, serão registrados como

passivos[76] junto aos contribuintes adquirentes, que poderão utilizar esses créditos para satisfazer seus débitos ou pedir sua devolução no caso de acúmulo de saldos credores em razão de investimento, exportação ou variação de estoque; e (ii) os valores recebidos pela ATN relativos a operações de consumo final ou vendas para empresas do Simples Nacional, que não darão direito a crédito ao adquirente, serão consideradas como receitas tributárias de cada ente federativo e destinadas imediatamente à União, aos Estados e aos Municípios.

Desta forma, apenas os valores arrecadados relativos a operações finais serão considerados receitas tributárias e transferidos para os entes federativos, já os valores arrecadados relativos a operações intermediárias ficarão retidos na ATN até que os adquirentes utilizem esses recursos para saldar seus débitos ou solicitar sua devolução. Importa salientar que devoluções efetivadas não serão consideradas como reduções de receita e, sim, como pagamentos de passivos constituídos ao longo da cadeia de arrecadação.

O funcionamento desse modelo exige registro e rastreamento dos débitos tributários, sua vinculação com o recolhimento efetivo e a constituição do crédito tributário pelo contribuinte adquirente. Esta exigência operacional não oferece maiores obstáculos, uma vez que o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) já registra e controla, atualmente, milhões de documentos fiscais, trabalhando com granularidade que desce ao detalhe de processar documentos fiscais linha a linha.

Além do procedimento administrativo informatizado destacado acima, é necessário que a legislação estabeleça com clareza que o adquirente apenas terá direito ao crédito após o efetivo recolhimento do tributo relativo à operação materializada no documento fiscal.

---

[76] Para ilustrar o funcionamento do sistema contábil da ATN, vejamos os lançamentos de uma operação onde a empresa A vende para a empresa B, que é exportadora.
Emissão do Documento fiscal pelo vendedor A
a) Débito – Impostos a receber A
b) Crédito – Impostos a restituir - transitória B
Recolhimento do imposto pelo vendedor A
a) Débito – Caixa
b) Crédito – Impostos a receber A
c) Débito – Impostos a restituir - transitória B
d) Crédito – Imposto a restituir B
Devolução do crédito solicitado pelo exportador
a) Débito – Impostos a restituir B
b)Crédito – Caixa.

3. Detalhamento das principais regras do funcionamento do modelo de apuração, recolhimento e devolução de saldos credores do IBS

3.1. Constituição do débito e do crédito

A constituição do débito do contribuinte do IBS, neste novo modelo como no modelo tradicional, ocorre com o fato gerador: ocorrido o fato gerador, surge o débito tributário que é formalizado através da emissão do documento fiscal pelo sistema da ATN.

A constituição do crédito de IBS pelo contribuinte adquirente – para garantir os fundamentos da não-cumulatividade, evitando problemas relativos ao inadimplemento ou fraudes, e honrar o compromisso de devolução automática de créditos acumulados, em até 60 dias – dependerá da verificação de 4 condições:

1ª emissão de documento fiscal pelo fornecedor;

2ª confirmação da operação pelo adquirente;

3ª reconhecimento pelo adquirente que se trata de operação geradora de crédito; e

4ª efetivo recolhimento do IBS pelo fornecedor.

Todas estas 4 operações serão realizadas, automaticamente, no ambiente do sistema informatizado da ATN, com ampla transparência e acesso dos contribuintes. O fornecedor está obrigado a emitir documento fiscal e recolher o tributo (condições 1 e 4); o adquirente está obrigado a confirmação eletrônica da operação e reconhecimento que se trata de item gerador de crédito (condições 2 e 3).

3.2. Formas de liquidação do débito e aproveitamento do crédito

O débito do IBS será liquidado pelo recolhimento do saldo devedor apurado ao final de determinado período. Observe-se que a apuração do saldo (devedor ou credor) será sempre feito por estabelecimento, mas o recolhimento, quando houver saldo devedor, ocorrerá de forma consolidada, pelo contribuinte. Isto é possível dado que o recolhimento será feito de forma centralizada na ATN.

Considera-se, também, o débito liquidado no decorrer do período de apuração à medida que o estabelecimento tenha o reconhecimento de créditos de IBS, em função de suas aquisições. Nesse sentido, a liquidação dos débitos pela compensação de créditos ocorre de forma

contínua, restando ao final do período saldo devedor a ser recolhido ou saldo credor a ser ressarcido ou utilizado no período seguinte.

No final do período de apuração, remanescendo saldo credor, em função de exportação, investimento, ou variação de estoques, ele será devolvido pela ATN, por demanda do contribuinte, em até 60 dias.

Importa destacar o esforço da ATN no sentido de combater a inadimplência do recolhimento do saldo devedor pelo contribuinte, estabelecendo mecanismos céleres para uma cobrança eficiente mediante avisos de cobrança.

Na hipótese de recolhimento parcial ou parcelamento de débitos em atraso, o valor recebido será destinado, em primeiro lugar, para satisfazer o crédito do adquirente e em seguida para quitar multas e juros, se for o caso.

3.2.1. Regra subsidiária e opcional de liquidação do débito

Na hipótese de inadimplemento do contribuinte (fornecedor), o modelo prevê a possibilidade de recolhimento do IBS, incidente em determinada operação, pelo adquirente. Tal situação permite que o contribuinte adquirente liquide o débito de seu fornecedor, aproveitando imediatamente esse crédito (já que cumpriu as quatro condições para constituição do crédito).

O mecanismo para essa opção funcionaria da seguinte forma:

1º o sistema da ATN informa ao adquirente que seu fornecedor não recolheu (ou recolheu parcialmente) o imposto devido, não tendo sido gerado, consequentemente, o crédito de IBS correspondente;

2º o adquirente informa, pelo sistema da ATN, a sua opção de liquidar o débito do fornecedor;

3º o adquirente efetua o recolhimento, conforme guia fornecida pela ATN;

4º o adquirente credita-se, imediatamente, do valor relativo ao imposto (não há duplo pagamento porque o adquirente efetua o recolhimento e se credita instantaneamente); e

5º a ATN emite documento explicitando que o adquirente é credor do fornecedor em valor equivalente ao imposto recolhido pelo adquirente em nome do fornecedor.

O adquirente só fará esta opção se avaliar que, por vias negociais, será capaz de cobrar do fornecedor o valor do imposto por ele recolhido.

Vale notar que nesta opção o adquirente liquidará apenas o valor principal do imposto não recolhido pelo fornecedor. Multas e juros seguirão sendo cobrados do fornecedor.

3.3. Critérios para a imputação do crédito para o adquirente

Quando a liquidação do débito ocorrer de acordo com regra principal, isto é, pelo recolhimento do saldo devedor pelo contribuinte fornecedor ou compensação de créditos no decorrer do período de apuração, o sistema informatizado imputará o crédito ao contribuinte adquirente da seguinte forma:

Ordem crescente de data/hora de emissão dos documentos fiscais; e

Ordem crescente de montante, caso haja dois documentos fiscais emitidos no mesmo momento.

Essa regra é importante para eliminar qualquer dúvida sobre qual adquirente tem direito ao crédito quando o fornecedor ficar inadimplente ou fizer recolhimento parcial do saldo devedor.

Na hipótese de liquidação do débito pela regra subsidiária, isto é, quando do inadimplemento do fornecedor, o adquirente terá a opção de escolher qual débito quer liquidar e indicar o documento a ser quitado.

Considerações finais

Os impostos do tipo IVA, que coletam o tributo ao longo da cadeia produtiva e operam com débitos e créditos, têm o condão de incentivar o uso dos documentos fiscais, uma vez que o adquirente passa a exigi-los do vendedor para que seja possível a utilização do crédito. Mas tal incentivo não tem sido suficiente para garantir a adimplência e em muitos casos de impedir a sonegação mediante a emissão de notas "frias".

O presente modelo de apuração e cobrança do IBS, que condiciona o aproveitamento do crédito pelo contribuinte adquirente ao efetivo recolhimento do imposto pelo contribuinte fornecedor, aumenta exponencialmente a eficiência do sistema de não-cumulatividade.

Primeiro, porque elimina completamente o incentivo à emissão de notas frias, vez que o adquirente não terá como aproveitar o crédito caso o IBS não tenha sido recolhido pelo fornecedor. Este novo critério "quebra as rodas do carrossel" que apenas subsiste quando é possível requisitar devolução de créditos que não foram efetivamente recolhidos.

Segundo, porque reduz fortemente a inadimplência na medida em que o adquirente não só vai exigir o documento fiscal como também fica empenhado em acompanhar o recolhimento pelo fornecedor. Em última análise, caso o fornecedor fique inadimplente, o adquirente poderá fazer o recolhimento se entender que pode realizar a cobrança de forma mais eficiente que a ATN. De modo geral, é relativamente simples realizar acordos comerciais que, na hipótese de inadimplemento pelo fornecedor e recolhimento do imposto pelo adquirente, permitam a dedução do montante recolhido de valores a serem pagos pelo adquirente ao fornecedor.

Com a redução da sonegação e com maior eficiência na cobrança seguramente a alíquota de referência do IBS será menor. Este é, sem qualquer dúvida, o maior benefício do modelo proposto.

Por fim, esse modelo de apuração e cobrança é fundamental para garantir o ressarcimento ágil dos créditos acumulados, já que a Agência Tributária Nacional, no modelo tradicional, não teria como garantir essa devolução, caso ocorresse inadimplência em algum elo da cadeia de produção e distribuição.

XIII - TEXTO-BASE DA LEI COMPLEMENTAR DO IBS[77]

Setembro de 2020

Introdução

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para o debate da reforma do sistema tributário brasileiro.

A presente nota técnica objetiva apresentar a proposta do CCiF para a redação dos artigos essenciais da Lei Complementar (LC) do IBS para acoplamento e atualização da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019[78].

Esta é uma versão preliminar, aberta para ajustes, e ainda não contempla todos os detalhes que serão necessários para a implementação do IBS, incluindo eventuais tratamentos setoriais e a fórmula para composição das alíquotas de referência. O detalhamento destas e outras questões será definido na esfera política.

O texto essencial da LC procura alinhar as regras jurídicas aos princípios do modelo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto na PEC 45/2019: simplicidade, transparência, neutralidade e isonomia.[79]

O fato gerador foi construído de modo a abranger a base ampla do modelo econômico do IBS e, ao mesmo tempo, assegurar que os

---

[77] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy e Melina Rocha.

[78] Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor= 1728369&filename=PEC+45/2019.

[79] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

conceitos de direito privado e da experiência internacional do IVA sejam devidamente harmonizados.

A desoneração da cadeia produtiva é garantida por definição ampla da não-cumulatividade alinhada ao fato gerador e ao recolhimento do IBS.

As regras para definição do local e momento do fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e alíquotas foram construídas em consonância com o princípio do destino do IBS.

O sujeito passivo igualmente foi proposto de forma alinhada ao fato gerador e com base nas experiências internacionais.

A construção do texto se deu através de metodologia jurídica analítica aplicada previamente, identificando os critérios relevantes de modo a aperfeiçoar e otimizar o texto normativo.

O texto fundamenta-se nas notas técnicas do CCiF na *Lei Complementar proposta pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)*[80] e na experiência e literatura internacionais de mais de 50 anos do IVA.

A exposição de cada artigo da Lei Complementar seguirá a seguinte lógica:

i) premissas: pressupostos do modelo econômico do IBS que orientaram a criação da regra jurídica, com base nas notas técnicas do CCiF;

ii) justificativa: exposição da metodologia, da lógica e dos termos jurídicos na construção da proposta de texto normativo, com base no direito tributário, no direito privado positivo e na experiência e literatura internacionais; e

iii) proposta de redação: artigo da Lei Complementar.

A proposta de redação da Lei Complementar será consolidada no Anexo I.

---

[80] Projeto coordenado pelos pesquisadores Aldo de Paula Jr., Eduardo Perez Salusse, Gabriela de Souza Conca, Gustavo da Silva Amaral e Eurico Marcos Diniz de Santi. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

1. Fato Gerador

1.1. Premissas

1.1.1. O IBS é imposto do tipo IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) que deve incidir sobre toda a atividade econômica e, por isso, deverá ter uma base ampla que alcance todos os bens e serviços.

1.1.2. O fato gerador do IBS deve compreender todos os negócios jurídicos onerosos com bens materiais e imateriais, inclusive as alienações, torca ou permuta, locações, cessão, disponibilização, licenciamento, arrendamento mercantil e a prestação de serviços[81]. O fato gerador descrito na lei complementar deverá, portanto, ser suficientemente amplo para abranger o racional econômico do imposto.

1.1.3. A lei complementar precisa traduzir estes pressupostos econômicos em termos jurídicos de forma precisa e levar em consideração os conceitos do direito privado, conforme o art. 110 do Código Tributário Nacional.

1.1.4. O tipo do fato gerador deve ser atemporal para efetivamente regular o futuro, abrangendo os novos desenhos negociais sem a constante necessidade de modificação desta lei complementar.

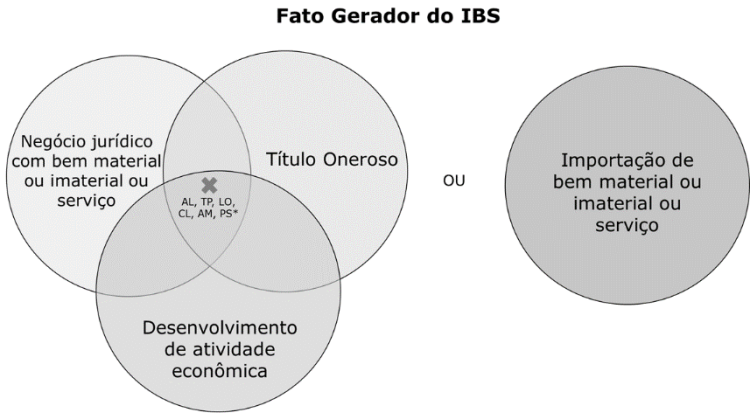
1.2. Justificativa

1.2.1. Fórmula lógica do fato gerador:

{(NJ . TO . AE) . (BM v BI v S)} v {IMP . (BM v BI v S)}

NJ = negócio jurídico; TO = título oneroso; AE = atividade econômica; BM = bem material; BI = bem imaterial; S = serviço; e IMP = importação.

[81] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.



* AL = alienação; TP = troca ou permuta; LO = locação; CL = cessão, disponibilização e licenciamento; AM = arrendamento mercantil; e PS = prestação de serviço.

1.2.2. Conforme os modelos de IVA, o imposto incide ao longo da cadeia e o fato gerador normalmente corresponde à transação/operação com bens e serviços que se realiza em cada etapa.

1.2.3. Na experiência internacional, as transações tributáveis são definidas como "*supply*"[82]. Entretanto, as definições de "operação" e "transação" do direito privado e consolidadas pela jurisprudência brasileira têm um sentido diferente do que se quer atingir no fato gerador amplo do IBS. Por exemplo, o conceito de "operações" no sistema jurídico brasileiro foi limitado pela doutrina, pela tradição jurídica e pelos tribunais, no contexto da legislação do ICMS, para abranger somente a compra e venda de mercadorias.

---

[82] A legislação do Canadá define "*supply*" como "*the provision of property or a service in any manner, including sale, transfer, barter, exchange, licence, rental, lease, gift or disposition; (fourniture)"* (Excise Tax Act, s. 123). A Nova Zelândia define "*supply*" da seguinte maneira: "*the term supply includes all forms of supply*" (*Goods and Services Tax Act 1985, s. 5)*. A legislação da India define como "*all forms of supply of goods or services or both such as sale, transfer, barter, exchange, licence, rental, lease or disposal made or agreed to be made for a consideration by a person in the course or furtherance of business*" (The Central Goods And Services Tax Act, 2017). A África do Sul define que *"supply* i*ncludes all forms of supply, irrespective of where the supply is effected, and any derivative of 'supply' shall be construed accordingly*"(Value-Added Tax Act, 1991). WILLIAM, David (1996) menciona que o termo "*supply*" causa problemas de tradução em diversos países não anglófonos.

1.2.4. Por outro lado, os termos "fornecimento" ou "aquisição" igualmente poderiam dar ensejo a interpretações subjetivas e restritivas do fato gerador do IBS. Desta forma, o termo "negócio jurídico", conceito disciplinado pelos art. 104 e seguintes do Código Civil, parece ser o mais adequado para descrever o fato gerador do IBS. O conceito de negócio jurídico é amplo o suficiente para abranger toda e qualquer atividade econômica e os contratos que tenham por objeto bens e serviços, não limitados somente à atividade principal da pessoa.

1.2.5. Por ser tributo sobre o consumo, o IBS deverá tributar os negócios jurídicos que tenham por objeto bens ou serviços. Consideram-se negócios jurídicos com bens aqueles que tenham por objeto um bem material ou imaterial, incluindo direitos, mesmo que não haja transferência de propriedade, tal como locação, arrendamento mercantil, cessão, disponibilização e licenciamento de uso e de direitos. Seriam compreendidos como serviços todas as prestações que não envolvam bens.

1.2.6. O Código Civil (CC) e demais leis de direito privado já regulam os principais negócios jurídicos que podem ter por objeto bens e serviços, tais como alienação (compra e venda) (art. 481 do CC), troca ou permuta (art. 533 do CC), locação (art. 565 do CC), arrendamento mercantil (art. 1º da Lei 6.099/74), prestação de serviços (art. 593 do CC) e cessão e licenciamento de uso e de direitos (Leis 9.609/98 e 9.610/98). Estes negócios jurídicos foram incluídos na redação do artigo, tal como proposto na *Lei Complementar do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)*[83].

1.2.7. O direito privado considera direitos como bem móvel. O art. 83 do Código Civil[84], define como bens móveis os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos pessoais de caráter patrimonial.

---

[83] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

[84] CC/02 Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

A Lei 9.610/98[85] igualmente considera direitos autorais como bens móveis e a Lei 9.609/98[86] dispõe que o regime de proteção à propriedade intelectual de software é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

1.2.8. Algumas legislações de IVA, como a diretiva da União Europeia[87], equiparam a serviços todo o negócio jurídico com bens que não transfere a propriedade de bens corpóreos. No entanto, os IVAs mais modernos – como da Nova Zelândia, Canadá e Índia – não fazem mais esta equiparação e não consideram como serviços os negócios jurídicos com bens que não transferem a propriedade (por exemplo, nestes países a locação é considerada como uma transação com bem móvel e cessão de direitos como transação com bem imaterial).

1.2.9. No Brasil, o STF já definiu, no contexto do ISS, que locação de bens não é serviço[88] e a natureza do licenciamento de software ainda está pendente de definição[89], mas potencialmente poderá ser considerado como operação com mercadoria.

---

[85] Lei n. 9.610/98 Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

[86] Lei n. 9.609/98 Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

[87] "O modelo da União Europeia define como fato gerador do IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso. Em seguida, define "entregas de bens" de maneira muito restritiva, como sendo somente "a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário". A diretiva do IVA então equipara à "prestação de serviços" toda e qualquer operação que não constitua uma entrega de bens. Ou seja, a diretiva europeia considera operação com bens somente aquelas em haja a transferência da propriedade de bens corpóreos, enquanto todos os demais tipos de operações com bens (ex. locação, arrendamento, cessão de direitos, etc.) são equiparadas a serviços". Retirado de Lukic (2020) Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil, https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020

[88] Súmula Vinculante 31: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis."

[89] RE 626.706/SP, Rcl 28.324/SC, ARE 1.082.875/SP, Rcl 24.917/MG, RE 602.295 AgR, AI 623.226 AgR, AI 623.226 AgR.

1.2.10. A lei tributária não pode criar presunções modificando os conceitos do direito privado. A equiparação de negócios jurídicos com bens (tais como locação, arrendamento mercantil, cessão e licenciamento de direitos e uso) a prestação de serviços não parece ser adequada para o contexto brasileiro e poderá potencialmente causar litígios e limitação no fato gerador do IBS (por exemplo, há o risco de o STF determinar que locação de bens ou negócios jurídicos com bens imateriais não podem ser equiparados a serviços e, eventualmente, determinar que tais negócios não estão sujeitos ao IBS em virtude de uma presunção indevida). Até porque, se a regra do IBS relativa aos negócios jurídicos com bens imateriais e serviços forem idênticas (mesma alíquota, mesmas regras de local e momento de ocorrência do fato gerador), será eliminada a necessidade de se fazer diferenciação conceitual entre bem imaterial e serviços. Isto tornará a aplicação prática do IBS mais fácil no contexto das transações realizadas na nova economia digital.

1.2.11. Outro critério relevante para o fato gerador é a onerosidade, conceito presente em vários artigos do Código Civil. Será tributado pelo IBS todo o negócio jurídico em que haja uma contraprestação, seja ou não em dinheiro, aos bens e serviços que são objetos do negócio jurídico. Esta onerosidade não necessariamente implica que a contraprestação deva ser em dinheiro, mas também abrange qualquer bem ou serviço que possa ser convertido em pecúnia (como no caso de troca ou permuta).

1.2.12. O fato gerador igualmente deve ser realizado no desenvolvimento de atividade econômica, que deve ser entendida em sentido amplo, abrangendo não só as atividades empresárias conforme o art. 966 do CC, mas igualmente toda exploração de atividades econômicas realizadas de maneira habitual e regular (por exemplo, atividades exercidas por pessoas físicas e profissionais liberais).

1.2.13. O fato gerador deve abranger as importações, tendo em vista que o IBS é imposto que deve ser cobrado no destino. Neste caso, a importação não exige o critério de ocorrer no desenvolvimento de atividade econômica e será tributada sempre que se realizar a entrada de bens ou serviços de procedência estrangeira no território nacional.

1.2.14. Os critérios relevantes do fato gerador serão: (i) negócio jurídico, (ii) cujo objeto sejam bens e serviços, (iii) oneroso, (iv) realizado no desenvolvimento de atividade econômica e (v) também a importação de bens e serviços. Por segurança jurídica, respeitando a jurisprudência brasileira, se incluiu expressamente e de forma exemplificativa os negócios jurídicos de alienação, troca ou permuta, locação,

cessão, disponibilização, licenciamento de direito ou de uso, arrendamento mercantil e prestação de serviço, mesmo que eles já estejam contemplados pelos critérios relevantes do fato gerador.

1.3. Proposta de redação

Art. 1º O fato gerador é a realização de negócio jurídico, oneroso, no desenvolvimento de atividade econômica, ou a importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos, ou serviço, incluindo, mas não se limitando a:

I - alienação;

II - troca ou permuta;

III - locação;

IV - cessão, disponibilização, licenciamento;

V - arrendamento mercantil; e

VI - prestação de serviço.

2. Delimitação do Fato Gerador

2.1. Premissas

2.1.1. O fato gerador amplo demanda delimitação pela negativa de modo a harmonizar o desenho jurídico ao modelo econômico do IBS. Faz-se necessário, portanto, um artigo de exclusões em oposição à amplitude do art. 1º.

2.1.2. As exportações devem ser excluídas da incidência do imposto tendo em vista que no IBS se aplica o princípio do destino.

2.1.3. Igualmente, as prestações de serviços realizadas sob relação empregatícia devem ser excluídas para não serem consideradas como fato gerador do IBS.

2.1.4. A redação das exclusões deve harmonizar o modelo econômico do IBS com os conceitos jurídicos de não ocorrência do fato gerador, alíquota zero, imunidade, não-incidência e isenção.

2.2. Justificativa

2.2.1. Este artigo tem por objetivo delimitar os negócios tributáveis e esclarecer quais negócios jurídicos não estão sujeitos ao IBS,

o que elimina potenciais controvérsias acerca da abrangência do fato gerador.

2.2.2. Esclarece-se, como mencionado na introdução, que a presente proposta de redação é uma versão preliminar que não contempla eventuais tratamentos setoriais que serão definidos a partir da evolução das discussões com cidadãos, especialistas, administração pública e parlamentares na esfera pública.

2.2.3. A primeira exclusão é a exportação[90], já que o IBS é tributo que segue o princípio do destino. Neste caso, para que não haja oneração da cadeia de produção e para respeitar o princípio da não-cumulatividade, deve-se assegurar a manutenção do crédito mesmo que a exportação não seja tributada.

2.2.4. Outra exclusão é a prestação de serviço decorrente de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes. Esta exclusão é importante, pois tais serviços poderiam ser considerados, indesejavelmente, como enquadrados nos critérios do fato gerador do IBS. A redação proposta é inspirada no inciso II do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003.

2.2.5. Importante ressaltar que, ao se eleger como fato gerador a realização de negócio jurídico, automaticamente se exclui da abrangência do IBS situações de mero deslocamento de bens. Dessa forma, não é preciso incluir no rol de exclusões do fato gerador situações como: i) saída de bens ou transferência de propriedade com destino a estabelecimento da mesma pessoa jurídica, ii) saída e o correspondente retorno de bens com destino a armazém geral ou depósito fechado do próprio sujeito passivo remetente; iii) saída e o correspondente retorno de bens de uso do sujeito passivo remetente com destino a estabelecimento de terceiro (tais como máquinas, equipamentos, veículos, ferramentas ou peças). Todas estas situações não constituem negócios jurídicos, mas mero deslocamento de bens, que já são excluídas pelos próprios critérios definidos no fato gerador do IBS.

2.2.6. Apesar de doações igualmente já serem excluídas do fato gerador por não atender o critério da onerosidade, o fato do direito privado prever a possibilidade de doação onerosa faz com que haja a

---

[90] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. Lei Complementar do IBS Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

necessidade de listá-la no rol das exclusões, pois encontram-se sujeitas ao ITCMD (art. 155, I, da Constituição Federal).

2.3. Proposta de redação

Art. 2º Não constitui fato gerador:

I - exportação de bem ou serviço, assegurada a manutenção do crédito conforme art. 3º;

II - prestação de serviço decorrente de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes; e

III - doação.

3. Não-Cumulatividade

3.1. Premissas

3.1.1. É fundamental contextualizar o fato gerador e a não-cumulatividade: o fato gerador do IBS deve alcançar de forma ampla toda atividade econômica que, ao mesmo tempo, deve ser completamente desonerada através dos mecanismos da não-cumulatividade (crédito para todo IBS recolhido, devolução automática dos créditos acumulados, seja para investimento, seja para exportação ou conforme conveniência do sujeito passivo), conforme item 3.2.1.

3.1.2. A não-cumulatividade é central no desenho do IBS proposto na PEC 45/2019. O IVA é imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto recolhido na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que ele seja tributo neutro – cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponda exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.[91]

3.1.3. Optou-se pelo modelo da não-cumulatividade vinculada ao recolhimento para superar problemas inerentes ao modelo tra-

[91] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

dicional de apuração do IVA. Neste novo modelo mantém-se a vantagem de incentivar o controle recíproco entre fornecedores e adquirentes para a emissão do documento fiscal. No entanto, aprimora-se o mecanismo tradicional do IVA, vinculando o direito ao crédito do IBS ao efetivo recolhimento. Impede-se, assim, a prática da criação de créditos fictícios resultantes de fraudes comuns ("notas frias", "notas calçadas", etc.) e de fraudes estruturadas, como o carrossel europeu. Supera-se, desta forma, os custos transacionais de devolver créditos acumulados que resultam de inadimplência ou de fraude.[92]

3.1.4. No modelo do IBS da PEC 45/2019, a Agência Tributária Nacional (ATN) administrará a arrecadação do IBS, a distribuição das receitas para os entes federativos e atuará como gestora de recursos de terceiros e não como um tesouro.

3.1.5. Os recursos arrecadados serão considerados da seguinte forma: (i) os valores recebidos pela ATN relativos a operações intermediárias, onde o adquirente terá direito a crédito, serão registrados como passivos junto aos sujeito passivos adquirentes, que poderão utilizar esses créditos para satisfazer seus débitos ou pedir sua devolução no caso de acúmulo de saldos credores em razão de investimento, exportação ou variação de estoque; e (ii) os valores recebidos pela ATN relativos a operações de consumo final ou vendas para empresas do Simples Nacional, que não darão direito a crédito, serão considerados como receitas tributárias de cada ente federativo e destinados imediatamente à União, aos Estados e aos Municípios.

3.1.6. Desta forma, apenas valores arrecadados relativos a operações finais serão considerados receitas tributárias e transferidos para os entes federativos, já os valores arrecadados relativos a operações intermediárias ficarão retidos na ATN até que os adquirentes utilizem esses recursos para saldar seus débitos ou solicitar sua devolução.

3.1.7. O funcionamento desse modelo exige registro e rastreamento dos débitos tributários, sua vinculação com o recolhimento efetivo e a constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo. Esta exigência operacional não oferece maiores obstáculos, uma vez que o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) já registra e controla, atualmente, milhões de documentos fiscais, trabalhando com granularidade que desce ao detalhe de processar documentos fiscais linha a linha.

---

[92] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_nao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

3.1.8. Além do procedimento administrativo informatizado, é necessário que a legislação estabeleça com clareza que o adquirente/tomador apenas terá direito ao crédito após o efetivo recolhimento do IBS relativo a negócio jurídico materializado no documento fiscal.

3.1.9. A constituição do débito do sujeito passivo do IBS neste novo modelo, tal como no modelo tradicional, ocorre com o fato gerador: ocorrido o fato gerador, surge o débito tributário que é formalizado através da emissão do documento fiscal pelo sistema da ATN.

3.1.10. A constituição do crédito do IBS pelo adquirente/tomador dependerá da verificação de 4 condições:

1ª emissão de documento fiscal pelo fornecedor;

2ª confirmação do negócio jurídico pelo adquirente/tomador;

3ª reconhecimento pelo adquirente/tomador que se trata de negócio jurídico gerador de crédito; e

4ª efetivo recolhimento do IBS pelo fornecedor.

3.1.11. Todas estas 4 condições serão realizadas, automaticamente, no ambiente do sistema informatizado da ATN, com ampla transparência e acesso dos contribuintes. O fornecedor está obrigado a emitir documento fiscal e recolher o tributo (condições 1 e 4); o adquirente está obrigado a confirmação eletrônica do negócio jurídico e reconhecimento que se trata de item gerador de crédito (condições 2 e 3).

3.1.12. O débito do IBS será liquidado pelo recolhimento do saldo devedor apurado ao final de determinado período. Observe-se que a apuração do saldo (devedor ou credor) será sempre feita por estabelecimento, mas o recolhimento, quando houver saldo devedor, ocorrerá de forma consolidada, pelo sujeito passivo. Isto é possível dado que o recolhimento será feito de forma centralizada pela ATN.

3.1.13. Considera-se o débito liquidado no decorrer do período de apuração à medida que o estabelecimento tenha créditos de IBS decorrentes de suas aquisições. Nesse sentido, a liquidação dos débitos pela compensação de créditos ocorre de forma contínua, restando ao final do período saldo devedor a ser recolhido ou saldo credor a ser ressarcido ou utilizado no período seguinte. No final do período de apuração, remanescendo saldo credor, em função de exportação, investimento, ou variação de estoques, ele será devolvido pela ATN, por demanda do sujeito passivo, em até 60 dias.

3.1.14. Regra subsidiária e opcional de liquidação do débito: na hipótese de inadimplemento do sujeito passivo (fornecedor), o mo-

delo prevê a possibilidade de recolhimento do IBS, incidente em determinada operação, pelo adquirente. Tal situação permite que o sujeito passivo adquirente liquide o débito de seu fornecedor, aproveitando imediatamente esse crédito (já que cumpriu as quatro condições para constituição do crédito).

3.1.15. O mecanismo para essa opção funcionaria da seguinte forma: 1º o sistema da ATN informa ao adquirente que seu fornecedor não recolheu (ou recolheu parcialmente) o imposto devido, não tendo sido gerado, consequentemente, o crédito de IBS correspondente; 2º o adquirente informa, pelo sistema da ATN, a sua opção de liquidar o débito do fornecedor; 3º o adquirente efetua o recolhimento, conforme guia fornecida pela ATN; 4º o adquirente credita-se, imediatamente, do valor relativo ao imposto (não há duplo pagamento porque o adquirente efetua o recolhimento e se credita instantaneamente); e 5º a ATN emite documento informando que o adquirente é credor do fornecedor em valor equivalente ao imposto recolhido pelo adquirente em nome do fornecedor. O adquirente só fará esta opção se avaliar que, por vias negociais, será capaz de cobrar do fornecedor o valor do imposto por ele recolhido. Vale notar que nesta opção o adquirente liquidará apenas o valor principal do imposto não recolhido pelo fornecedor. Multas e juros seguirão sendo cobrados do fornecedor.

3.1.16. Critérios para a imputação do crédito para o adquirente: quando a liquidação do débito ocorrer de acordo com regra principal, isto é, pelo recolhimento do saldo devedor pelo sujeito passivo fornecedor ou compensação de créditos no decorrer do período de apuração. O sistema informatizado imputará o crédito ao sujeito passivo adquirente da seguinte forma: a) Ordem crescente de data/hora de emissão dos documentos fiscais; e b) Ordem crescente de montante, caso haja dois documentos fiscais emitidos no mesmo momento. Essa regra é importante para eliminar qualquer dúvida sobre qual adquirente tem direito ao crédito quando o fornecedor ficar inadimplente ou fizer recolhimento parcial do saldo devedor. Na hipótese de liquidação do débito pela regra subsidiária, isto é, quando do inadimplemento do fornecedor, o adquirente terá a opção de escolher qual débito quer liquidar e indicar o documento a ser quitado.

3.2. Justificativa

3.2.1. O texto da não-cumulatividade deve se iniciar com a afirmação de que será garantido o aproveitamento do crédito do IBS

recolhido e a devolução dos créditos acumulados, como forma de traduzir o pressuposto econômico do tributo de não onerar a atividade econômica, em consonância com a redação do fato gerador do art. 1º [93]. Trata-se de um dos pilares fundamentais do modelo econômico IBS e o artigo da não-cumulatividade é justamente a efetivação desta premissa.

3.2.2. O aproveitamento do crédito, no modelo proposto pelo CCiF, é vinculado ao recolhimento do imposto (seja pelo sujeito passivo ou responsável). Portanto, a redação deixa claro que o direito ao crédito é condicionado ao recolhimento à ATN e não ao simples pagamento do imposto pelo adquirente/tomador ao sujeito passivo.

3.2.3. Por conta deste critério, há que se distinguir as diferenças entre "recolher" e "pagar". Ao longo dos artigos da LC, a distinção realizada foi a seguinte: quem paga o IBS é o adquirente/tomador ao sujeito passivo (no modelo de repercussão econômica do IVA) e quem recolhe o tributo para a administração tributária é o sujeito passivo ou responsável.

3.2.4. Além do direito de creditamento do imposto recolhido, para a efetivação do princípio da não-cumulatividade é essencial, a garantia de devolução do saldo credor acumulado ao sujeito passivo no prazo de até 60 dias.

3.2.5. A única restrição ao direito de creditamento deve ser o IBS referente aos bens e serviços que foram destinados ao uso e consumo pessoal, seja do sujeito passivo pessoa física ou de pessoas relacionadas ao sujeito passivo pessoa jurídica, tais como empregados, sócios e diretores. Esta limitação se justifica porque neste caso os bens não estão sendo utilizados no exercício da atividade econômica.

3.2.6. A ATN regulará os critérios para aproveitamento de crédito relativo a bens ou serviços de uso e consumo pessoal que são utilizados no desenvolvimento da atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

3.2.7. No caso em que bens e serviços sejam utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica e para uso e consumo pessoal, considera-se que o uso e consumo pessoal é saída proporcionalmente tributada pelo IBS.

---

[93] Conforme a Guideline 2.1 da International VAT/GST Guidelines da OCDE: "T*he burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation*": https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1599057075&id=id&accname=guest&checksum=04E4A69D282577AA95C9B1EEA467DDAD.

3.2.8. Por fim, conforme proposto na *Lei Complementar do Núcleo de Estudos Fiscais*[94], o direito ao crédito deve ter prazo para extinção que será de 5 (cinco) anos a partir da data do recolhimento. Este dispositivo não fere o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que o sujeito passivo pode solicitar a devolução do saldo credor acumulado imediatamente a partir do recolhimento e até o prazo de cinco anos[95].

3.3. Proposta de redação

Art. 3º Será garantido o aproveitamento de crédito do IBS recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias, contados a partir do requerimento.

§ 1º Não dará direito a crédito o IBS recolhido relativo a bens ou serviços a serem destinados para uso e consumo pessoal do sujeito passivo ou de pessoa relacionada, tais como sócios, dirigentes ou empregados.

§ 2º A ATN regulará os critérios para aproveitamento de crédito relativo a bens ou serviços de uso e consumo pessoal que são utilizados no desenvolvimento da atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

§ 3º Caso os bens e serviços sejam posteriormente destinados para uso e consumo pessoal, terão a saída proporcionalmente tributada pelo IBS.

Art. 4º O direito de aproveitamento dos créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data do recolhimento.

4. Local do Fato Gerador

4.1. Premissas

4.1.1. Um dos pressupostos da proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[96] do CCiF é a adoção

---

[94] Idem.

[95] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

[96] Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

do princípio do destino para o IBS pelo qual, nas transações entre estados e municípios, o imposto deve pertencer integralmente ao estado e ao município de destino. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

4.1.2. Por esta razão, as regras que determinam o local de ocorrência do fato gerador são de extrema importância dentro da LC do IBS. São estas regras que vão determinar, ao mesmo tempo: *i)* qual o local de destino dos bens e serviços, *ii*) qual a alíquota aplicável, *iii*) qual o sujeito ativo do IBS em relação a determinado negócio jurídico e *iv*) qual vai ser a destinação dos recursos.

4.2. Justificativa

4.2.1. A definição das regras de local do fato gerador teve como premissa que os critérios relevantes para a definição de cada regra são os objetos do negócio jurídico no direito privado.

4.2.2. Ao se adotar as regras a partir do objeto do negócio jurídico, o número de soluções diminui, já que um único tipo de bem (critério relevante) é capaz de abranger inúmeros negócios jurídicos que tenham por objeto este bem. Por esta lógica, as regras para definição do local de ocorrência do fato gerador podem ser sistematizadas pelas tabelas abaixo.

4.2.3. Na hipótese de negócios jurídicos que tenham por objeto bens intangíveis e a maior parte dos serviços, a regra para determinação do local do fato gerador será o local do domicílio do adquirente, da pessoa a quem for disponibilizado o bem ou do tomador. Ressalta-se que o local do domicílio, nestes casos, é o critério utilizado internacionalmente como *proxy* para definição do local do consumo de bem intangível e serviço.

4.2.4. Para a definição do domícilio, estipulou-se que o local será determinado a partir da combinação de ao menos 2 dos critérios listados, que não indiquem informação conflitante entre si, conforme proposto na[97] com base no modelo da Nova Zelândia e *guidelines* da

[97] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

OCDE. A ATN regulará estas regras, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

4.2.5. Importante salientar que dentre os critérios para definição do domicílio não há a necessidade de se incluir o local do estabelecimento ou filial de sujeito passivo do IBS, pois se pressupõe que o sujeito passivo terá direito a crédito equivalente ao IBS pago e que o valor somente será destinado ao respectivo sujeito ativo quando se tratar de negócio jurídico destinado a consumidor final.

4.2.6. Em razão de o art. 7º e o art. 8º preverem a possibilidade de que o fato gerador ocorra antes da entrega de bem, foi criada um dispositivo para explicar que, nestes casos, o local de ocorrência do fato gerador será aquele previsto para realização da entrega.

CRITÉRIOS RELEVANTES E SOLUÇÕES NORMATIVAS

- 3 objetos do negócio jurídico de direito privado

1. Bem Móvel/Imóvel (art. 79/82 CC)
2. Bem Material/Imaterial (art. 83 e 594 CC, Lei 9.610/98 e Lei 9.609/98)
3. Serviço (art. 593 do CC, art. 3º, § 2º do CDC)

- 3 Elementos ou critérios de conexão:

1. Local do ato (FG)/execução do contrato
2. Local do domicílio das partes
3. Lugar do bem imóvel

- 3 Elementos do Fato Gerador:

1. Negócio Jurídico (Art. 166 ss e outros do CC)
2. Título oneroso (Art. 1393 e outros)
3. Atividade Econômica (Art. 966 CC e art. 170 da CF)

- 7 Modalidades includentes (v) de negócio jurídico:

1. AL - Alienação (compra e venda) (art. 481 do CC)
2. TP - Troca ou Permuta (art. 533 do CC)
3. LO - Locação (art. 565 do CC)

4. AM - Arrendamento Mercantil (art. 1º da Lei 6.099/74)
5. PS - Prestação de serviços (art. 593 do CC)
6. CL - Cessão, disponibilização e licenciamento (Leis 9.609 e 9.610/98, por exemplo)
7. IM - Importação

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
Casos	**Bem Móvel / Imóvel**	**Bem Material / Imaterial**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

				disponibilizado o bem		receber ou a quem for disponibilizado o bem	disponibilizar o bem	
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem
Negócio jurídico que tenha por objeto serviços								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
Casos	**Relação com bem**	**Outros critérios**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**

1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

					(o que ocorrer primeiro)			
5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação	
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)	**Soluções Normativas**

Casos Especiais	Critérios Relevantes	Negócio Jurídico	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços

	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

4.3. Proposta de redação

Art. 5º Para definição da alíquota aplicável e destinação dos recursos do imposto, o fato gerador ocorrerá, tratando-se de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem móvel material, no local da entrega ou disponibilização do bem;

II - bem móvel imaterial, no local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem;

III - bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IV - prestação de serviço, no local do domicílio do tomador;

V - prestação de serviço executada na presença do tomador[98], no local da prestação;

VI - prestação de serviço relacionada à bem móvel material, no local da prestação;

VII - prestação de serviço relacionada à bem móvel imaterial, no local do domicílio do tomador;

VIII - prestação de serviço relacionada à bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IX - prestação de serviço de transporte de passageiros, no local onde se inicia o transporte;

X - prestação de serviço de transporte de carga ou frete, no local da entrega do bem;

---

[98] Esta solução está de acordo com as Guidelines da OCDE que sugerem que os "*on-the-spot supplies*" sejam tributados no local em que são prestados. Conforme a Guideline 3.5 da International VAT/GST Guidelines da OCDE: "*the jurisdiction in which the supply is physically performed has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles that*

- *are physically performed at a readily identifiable place, and*
- *are ordinarily consumed at the same time as and at the same place where they are physically performed, and*
- *ordinarily require the physical presence of the person performing the supply and the person consuming the service or intangible at the same time and place where the supply of such a service or intangible is physically performed*".

https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1599057075&id=id&accname=guest&checksum=04E4A69D282577AA95C9B1EEA467DDAD.

XI - prestação de serviço de comunicação em que há a transmissão por meio físico, no local da recepção dos serviços;

XII - prestação de serviço de comunicação por conexão móvel, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Na hipótese dos incisos II, IV, VII e XII, considera-se o local do domicílio o que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) dos seguintes critérios, que não indiquem informação conflitante entre si:

I - endereço fornecido pelo adquirente, ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem ou tomador do serviço;

II - endereço de Protocolo da Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico;

III - endereço do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico obtido por emprego de método de geolocalização;

IV - endereço atrelado ao cartão (crédito, débito ou congênere) utilizado para o pagamento do negócio jurídico;

V - localidade referente ao código de área da linha móvel ou da linha terrestre fixa utilizado para contratação do negócio jurídico; e

VI - endereço vinculado ao CPF ou CNPJ ou obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução do negócio jurídico.

§ 2º A ATN regulará o disposto no § 1º, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

§ 3º Caso o pagamento seja realizado antes da entrega do bem, nos termos do art. 7º e art. 8º, o local de ocorrência do fato gerador será aquele previsto para realização da entrega.

5. Local do Fato Gerador da Importação

5.1. Premissas

5.1.1. Com relação às importações, o princípio do destino exige que o IBS incida e seja recolhido em todas as importações.

5.2. Justificativa

5.2.1. Nas importações de bens, o local do fato gerador ocorrerá no local do domicílio do importador, que deverá ser considerado a pessoa que realize a entrada de bens de procedência estrangeira

no território nacional por conta própria ou por meio de terceiros (como por exemplo, no caso da importação por conta e ordem), conforme artigo 13, inciso I

5.2.2. No caso de importação de serviços, o local de ocorrência do fato gerador deve ser o local do domicílio do tomador.

5.2.3. Tendo em vista que no caso de importação e exportação de serviços não há um deslocamento físico por meio das fronteiras, será necessário criar regras para se determinar se o serviço ocorreu ou não dentro do território nacional. Muitas legislações internacionais de IVA não mencionam o termo de importação de serviços, mas somente preveem critérios para determinar se o serviço ocorre ou não dentro do respectivo país. [99]

5.2.4. Tal regra será utilizada tanto para fins de importação quanto de exportação de serviços e deverá estabelecer os critérios para se determinar se o serviço ocorreu ou não no Brasil. Caso se determine que o serviço ocorreu no país, a prestação será tributada pelo IBS. Caso contrário, o serviço não será tributado pelo IBS, tendo em vista que será uma exportação ou uma prestação de serviços realizada fora do país.

5.2.5. Tendo em vista que o "resultado" do serviço é um critério de difícil definição e tem gerado grandes controvérsias no âmbito das atuais regras do ISS e PIS/COFINS, se propõe que seja considerado prestado no país o serviço *i)* destinado a tomador residente ou domiciliado no território nacional, *ii)* para utilização ou consumo no país e *iii)* cuja contraprestação envolver pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a residente ou domiciliado no exterior[100].

---

[99] Neste sentido, a publicação *Tax Law Design and Drafting* do FMI (WILLIAMS (1996) afirma que: "*States have normally adopted the practice of treating imports of goods separately from imports of services. Imports of goods are identified by the physical entry of the goods. Services cannot be identified in this way. Instead, states have chosen to adopt rules that treat a supply of a service as occurring within a state if the supply meets certain criteria (and not so occurring if it does not). In this way, states have usually avoided the concept of "import of services" by defining or deeming services to be supplied either in the state or outside it (and not "to" it)*". https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch6.pdf .

[100] Conforme art. 70 do PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.

5.2.6. O critério "*para utilização e consumo no país*" é o mesmo adotado pela legislação do IVA da África do Sul para importação de serviços[101]. O termo "utilização" procura abranger os tomadores que são sujeitos passivos do IBS e que utilizarão o serviço no desenvolvimento de suas atividades econômicas. Já o termo "*consumo*" se refere aos casos em que o serviço é prestado a consumidor final[102].

5.3. Proposta de redação

Art. 6º O fato gerador ocorrerá, tratando-se de importação de:

I - bem, no local do domicílio do importador;

II - serviço, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Para definição do local do domicílio, aplica-se o disposto no § 1º do art. 5º.

§ 2º Para fins deste artigo, considera-se prestado no Brasil o serviço destinado a tomador residente ou domiciliado no território nacional, para utilização ou consumo no país e cuja contraprestação envolver pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a residente ou domiciliado no exterior.

6. Momento de ocorrência do Fato Gerador

6.1. Premissas

6.1.1. No modelo do IBS, o momento de ocorrência do fato gerador é importante para se definir quando o tributo deve ser pago e recolhido, bem como o momento da emissão do documento fiscal.

---

[101] "'*Imported services*' *means a supply of services that is made by a supplier who is resident or carries on business outside the Republic to a recipient who is a resident of the Republic to the extent that such services are utilized or consumed in the Republic otherwise than for the purpose of making taxable supplies*".

[102] O art. 2° do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/1990) define que consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

6.2. Justificativa

6.2.1. O momento de ocorrência do fato gerador deve ser vinculado ao destino, conforme as regras de local de ocorrência do fato gerador.

6.2.2. Tendo em vista que as regras de local de ocorrência do fato gerador foram construídas tendo por critérios relevantes o objeto do negócio jurídico (bem x serviço), as regras de momento igualmente devem partir destes critérios.

6.2.3. Para negócios jurídicos com bens, o momento deve ser, em alinhamento com o fato gerador e local do fato gerador, o momento em que ocorre a entrega ou disponibilização do bem. Tendo em vista que o critério relevante escolhido para o fato gerador é o negócio jurídico, o pagamento igualmente deve ser eleito como momento do fato gerador. Assim, os momentos são: entrega ou disponibilização ou pagamento, o que ocorrer primeiro.

6.2.4. No caso de bens móveis materiais, poderá ser feita a ressalva em futura regulação dos deveres instrumentais, que nos casos em que há o deslocamento físico do bem, a emissão do documento fiscal deve ocorrer no momento em que se inicia a entrega (o que significa na saída do estabelecimento do fornecedor).

6.2.5. O fato gerador do IBS ocorre, em se tratando de negócio jurídico de execução continuada ou fracionada que tenha por objeto bem, a cada entrega ou disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e serviço, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

6.2.6. No caso de importação de bens, o momento escolhido é o momento do desembaraço aduaneiro; na importação de bem imaterial, no momento da disponibilização ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo bem a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro; no caso de serviços, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo serviço a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

6.2.7. São critérios relevantes para definição do momento de ocorrência do fato gerador, conforme tabela geral no item 4.2:

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
	Bem Móvel / Imóvel	Bem Material / Imaterial	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

				disponibilizado o bem		receber ou a quem for disponibilizado o bem	disponibilizar o bem	
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem
Negócio jurídico que tenha por objeto serviços								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
	Relação com bem	**Outros critérios**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**

1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

					(o que ocorrer primeiro)			
5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Municipio do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação	
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)	**Soluções Normativas**

Casos Especiais	Critérios Relevantes	Negócio Jurídico	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços

	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

6.3. Proposta de redação

Art. 7º O fato gerador ocorre, em se tratando de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem, no momento da entrega, disponibilização ou do pagamento, o que ocorrer primeiro;

II - prestação de serviços, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, o que ocorrer primeiro;

Parágrafo único. O fato gerador do IBS ocorre, em se tratando de negócio jurídico de execução continuada ou fracionada que tenha por objeto:

I - bem, a cada entrega ou disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e

II - serviço, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

Art. 8º O fato gerador ocorre, no caso de importação de:

I - bem material, no momento do desembaraço aduaneiro;

II - bem imaterial, no momento da disponibilização ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo bem a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

III - serviço, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo serviço a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

7. Sujeito Ativo

7.1. Premissas

7.1.1. Como mencionado anteriormente, um dos pressupostos da proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[103] do CCiF é a adoção do princípio do destino para o IBS pelo qual, nas transações entre estados, o imposto deve pertencer

[103] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

integralmente ao estado de destino. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja um imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

7.1.2. Sujeitos ativos do IBS titulares da arrecadação são União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à Agência Tributária Nacional a capacidade ativa para representar os entes tributantes na administração tributária do IBS.

7.2. Justificativa

7.2.1. Pautada pelo princípio do destino, a determinação do local de ocorrência do fato gerador define quais são os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária. Por essa razão, não se faz necessário detalhar neste capítulo todas as hipóteses já previstas no art. 5º.

7.2.2. Os sujeitos ativos serão, para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 5º e art. 6º.

7.2.3. Para fins de administração e normatização infralegal do IBS, os sujeitos ativos serão a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma compartilhada, através da ATN.

7.2.4. Para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, como proposto pelo *Projeto de Lei Complementar do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais*[104], o IBS pago pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado ao respectivo ente, após dedução de montantes destinados a eventuais fundos. Desse modo, haverá o destaque e recolhimento do imposto nos negócios jurídicos em que o ente federativo figurar como adquirente, tomador ou congênere, o qual será neutralizado posteriormente pela destinação do IBS pago aos cofres do respectivo ente.

7.2.5. São critérios relevantes para definição dos sujeitos ativos, conforme tabela geral do item 4.2:

[104] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS.** Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef--n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	***Critérios Relevantes (Objeto / NJ)***			***Soluções Normativas***				
Casos	**Bem Móvel / Imóvel**	**Bem Material / Imaterial**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

				disponibilizado o bem		quem for disponibilizado o bem		
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Negócio jurídico que tenha por objeto serviços								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
	Relação com bem	**Outros critérios**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**

1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação

4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação

Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
Casos Especiais	**Critérios Relevantes**	**Negócio Jurídico**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento	Jurisdição (L) do Estado/ Município da	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da

	(ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)			(o que ocorrer primeiro)	recepção dos serviços	recepção dos serviços
	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

7.3. Proposta de redação

Art. 9º Os sujeitos ativos do IBS são:

I - Para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 5º e art. 6º.

II - Para fins de administração e normatização infralegal do IBS, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma compartilhada, por meio da ATN.

Art. 10. O IBS pago pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado ao respectivo ente, para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, após dedução de montantes destinados a eventuais fundos.

8. Sujeito Passivo

8.1. Premissas

8.1.1. Segundo a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[105] do CCiF, os sujeitos passivos do IBS são todos aqueles que realizam o fato gerador do imposto, sejam pessoas naturais ou jurídicas.

8.1.2. Sendo imposto sobre o consumo, ainda que recolhido ao longo da cadeia de produção e comercialização, quem paga o IBS, ou seja, arca com o ônus econômico do imposto, é o consumidor. Neste cenário, o sujeito passivo é aquele que recolhe aos cofres públicos o imposto pago pelo adquirente, pessoa que recebe ou a quem é disponibilizado bem ou pelo tomador do serviço.

8.2. Justificativa

8.2.1. A principal característica que define sujeito passivo do IBS é a obrigatoriedade de recolher do imposto à Agência Tributária Nacional.

8.2.2. Além de estar obrigado a recolher o IBS, o sujeito passivo é aquele que pratica o fato gerador do imposto. Como previsto

---

[105] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

no art. 1º, o fato gerador do IBS é a realização de negócio jurídico oneroso, no desenvolvimento de atividade econômica. Muito embora o negócio jurídico aconteça entre duas partes, quem pratica o fato gerador no desenvolvimento de atividade econômica e, portanto, é o sujeito passivo do IBS, é aquele que fornece, entrega, cede ou disponibiliza bem ou presta serviço.

8.2.3. Tendo em vista que, nas experiências internacionais de IVA, contribuinte (*taxpayer*) é um termo que identifica quem efetivamente paga o IVA[106] (ou seja, o consumidor final, sobre quem a tributação recai ao final da cadeia), a redação da LC optou por denominar a pessoa que realiza o fato gerador de sujeito passivo e não de contribuinte. [107]

8.2.4. Para cumprir a obrigação de recolher o IBS, o sujeito passivo necessita de inscrição junto à Agência Tributária Nacional. O dever de inscrição é tratado no capítulo de Deveres Instrumentais da LC do IBS, a partir do art. 19º.

8.2.5. No caso de importação, o sujeito passivo é o importador de bem ou o contratante, tomador ou adquirente de importação de serviços. A definição de importador constante no inciso II do art. 13, abaixo, se espelha no art. 64, inciso I, do *PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS*[108].

8.2.6. Tal como proposto em publicações da OCDE e em recentes experiências internacionais, as plataformas digitais serão responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócios

---

[106] Conforme descrito na publicação de Tax Law Design and Drafting do FMI (WILLIAMS (1996), "*a person within the scope of VAT is usually described as a taxable person. This terminology avoids the confusion caused in some states by calling such persons "taxpayers." The confusion arises because the taxpayer, in the sense of the person bearing the economic incidence of the tax, is the person receiving a taxable supply"*. https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch6.pdf .

[107] Esta proposta e os modelos internacionais de sujeito passivo foram apresentados por LUKIC (2020): https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva.

[108] Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) 3.887/2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020.

jurídicos que constitua fato gerador realizados de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega.

8.2.7. A responsabilidade solidária das plataformas digitais foi mencionada na publicação "*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*" da OCDE[109]:

> *Facing the increasingly important challenge to secure the effective collection of VAT/GST on online trade, an increasing number of jurisdictions have implemented or are considering implementing a regime that imposes a liability on digital platforms for the collection and payment of VAT/GST on the online sales in which these platforms play a role. In this context, there is a broad spectrum of liability obligations that may be assumed by digital platforms either on a mandatory or on a voluntary basis.*
>
> *These liability obligations may include, without being limited to, treating the digital platform as fully and solely liable for the VAT/GST due on the online sales it facilitates; or as liable for facilitating the VAT/GST collection and payment in the name and on behalf of the underlying supplier that uses this platform to carry out its online sales; or as jointly and severally liable for the VAT/GST due on online sales together with the underlying supplier.*

8.2.8. Nesta mesma linha, se atribuiu a responsabilidade aos fornecedores, pessoas que realizarem a entrega, cessão ou disponibilização de bens, prestadores de serviços e plataformas digitais[110] não residentes ou domiciliadas no exterior somente no caso de importação de bens materiais de pequeno valor, bens intangíveis e serviços não presenciais realizada por pessoa que não seja sujeito passivo do IBS, casos em que a fiscalização das transações é mais difícil. A definição de "pequeno valor" será feita pela ATN.

8.2.9. São critérios relevantes para definição do sujeito passivo, conforme tabela geral do item 4.2:

---

[109] OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf

[110] A definição de plataformas digitais foi proposta com base no art. 5 e 6 do PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
Casos	**Bem Móvel / Imóvel**	**Bem Material / Imaterial**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

				disponibilizado o bem		quem for disponibilizado o bem		
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Negócio jurídico que tenha por objeto serviços								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
Casos	**Relação com bem**	**Outros critérios**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**

1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação

4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação							
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			**Soluções Normativas**				
Casos Especiais	**Critérios Relevantes**	**Negócio Jurídico**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens

				(o que ocorrer primeiro)			
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços
	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

8.3. Proposta de redação

Art. 11. O sujeito passivo do IBS é aquele que pratica o fato gerador do art. 1º na condição de fornecedor ou de pessoa que entregar, ceder, disponibilizar bem ou prestar serviço e que seja obrigado a se inscrever, nos termos dos art. 19.

Parágrafo único. O sujeito passivo do IBS é obrigado a recolher o imposto à Agência Tributária Nacional.

Art. 12. As plataformas digitais são responsáveis solidárias pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico previsto no art. 22.

Art. 13. O sujeito passivo do IBS na importação será:

I - o importador, no caso de importação de bem, assim considerado a pessoa natural ou jurídica que realize a entrada, no território nacional, de bem material ou a quem for disponibilizado bem imaterial de procedência estrangeira;

II - o tomador ou o contratante, no caso de importação de serviço.

Art. 14. São responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS na importação de bens e serviços:

I - o adquirente ou encomendante predeterminado de bem de procedência estrangeira, na hipótese de importação realizada por intermédio de pessoa jurídica importadora; e

II - no caso de importação de bem material de pequeno valor, bem imaterial ou serviço realizada por pessoa que não seja sujeito passivo do IBS:

a) o fornecedor, pessoa que realizar a entrega, cessão ou disponibilização de bem ou prestador de serviço não residente ou domiciliado no exterior; ou

b) as plataformas digitais domiciliadas no exterior, em relação aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio.

Parágrafo único. A definição de pequeno valor para fins de aplicação do inciso II será feita pela ATN.

Art. 15. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócio jurídico que constitua fato gerador

previsto no art. 1º realizado de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega.

Parágrafo único. Não são consideradas plataformas digitais as pessoas jurídicas que executem somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - procura de fornecedores, desde que não cobrem pelo serviço com base nas vendas realizadas.

9. Base de Cálculo

9.1. Premissas

9.1.1. De acordo com a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[111] do CCiF, a base de cálculo do IBS não contempla seu próprio montante, bem como, durante a transição, o valor dos cinco tributos que estão sendo substituídos. Em outras palavras, o IBS "incide por fora".

9.1.2. Para garantir a simplicidade, neutralidade, isonomia e transparência do IBS, a PEC 45/2019 veda a concessão de benefícios fiscais que reduzam a base de cálculo do imposto. A base de cálculo do IBS deve ser única em todo o território nacional e, por essa razão, será fixada exclusivamente por lei complementar.

9.2. Justificativa

9.2.1. A base de cálculo deve traduzir em termos quantitativos o fato gerador do IBS - o negócio jurídico oneroso que tenha por objeto bens ou serviços ou a importação. Por isso, a base de cálculo deve ser estabelecida como o valor do negócio jurídico que constitua o

[111] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

fato gerador, assim como previsto na *proposta de Lei Complementar do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais*[112].

9.2.2. Tendo em vista a tradição brasileira de incluir na base de tributos o montante de outros tributos, importante se fazer a previsão de que não integrará a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto.

9.2.3. Na importação de bens, a base de cálculo deverá ser o valor aduaneiro, determinado pela legislação do Imposto de Importação (arts. 75 e seguintes do Decreto 6.759/09). Por esta razão, integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembaraço aduaneiro.

9.2.4. No caso de negócios jurídicos e importações entre partes relacionadas ou cuja contraprestação não seja expressa em dinheiro, deve-se aplicar o valor de mercado do bem ou serviço como base de cálculo do IBS.

9.3. Proposta de redação

Art. 16. A base de cálculo do IBS é o valor do negócio jurídico que constitua o fato gerador previsto no art. 1º.

§ 1º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto.

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembaraço aduaneiro.

§ 3º No caso de negócios jurídicos ou importações não representados em dinheiro ou entre partes relacionadas, a base de cálculo deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços.

---

[112] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef--n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

10. Alíquota

10.1. Premissas

10.1.1. O modelo proposto pela PEC 45/2019, contempla três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país.

10.1.2. De modo a assegurar a autonomia financeira dos entes federativos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei ordinária, fixar acréscimos ou reduções às alíquotas de referência, os quais serão aplicáveis aos negócios jurídicos abrangidos pelo fato gerador do IBS que se destinem aos seus territórios.

10.1.3. Conforme recomendado pela experiência internacional em matéria de IVA[113], o IBS terá alíquota única (uniforme) para todos os bens e serviços (art. 152-A, § 1º, VI, proposto pela PEC 45/2019).

10.1.4. Segundo a *Nota Técnica: Alíquota única do IBS* do CCiF[114], a adoção da alíquota única se justifica porque:

> A) <u>permite atender aos melhores interesses do fisco e do sujeito passivo</u>, já que favorece a arrecadação, facilita os controles contábeis e de escrituração fiscal, o cálculo do imposto, as obrigações acessórias (formulários, declarações),

---

[113] A experiência internacional revela que os IVAs com alíquota única são hierarquicamente superiores. Entre 1995 e 2001, 81% dos países que aderiram ao IVA o implementaram com apenas uma alíquota positiva (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. ***The Modern VAT***. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001).

[114] Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: Alíquota única do IBS. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1706-Aliquota-unica-do-IBS_v4.pdf.

o acompanhamento dos fluxos de comércio, a auditoria tributária, a previsão da arrecadação, a análise econômico-fiscal;

B) dispensa a classificação de bens e serviços. Quanto menor a interferência subjetiva na classificação dos tipos de bens e serviços, menor espaço para surgimento de conflitos;

C) garante simplicidade ao sistema. Simplicidade gera facilidade e segurança jurídica para o sujeito passivo pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação, que são a causa principal do contencioso tributário. E simplicidade reduz os custos de cumprimento: tanto do sujeito passivo como o custo da administração tributária. O imposto de alíquota única é marcadamente superior ao imposto de alíquotas múltiplas: com a uniformidade de alíquota desaparece espaço para classificações errôneas descuidadas ou propositais, e para autuações injustas baseadas em critérios analógicos. Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso;

D) garante a isonomia. Equidade do sistema tributário requer que a tributação garanta o tratamento equivalente de pessoas e negócios em situações semelhantes. Desaparece a diversidade de tributação entre setores;

E) fomenta neutralidade. A alíquota uniforme propicia que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, permitindo a eficiente alocação do investimento e prevenindo a entropia do planejamento tributário;

F) favorece o crescimento da economia. A complexidade inerente a um imposto com múltiplas alíquotas acarreta custos para os agentes econômicos (produtores e consumidores) e para a administração tributária. Esses custos não são fáceis de medir nem de comunicar ao público, no entanto são reais; e

G) empodera o cidadão contribuinte. Com o valor do imposto claramente revelado no documento de compra, o cidadão tem consciência da carga tributária que o onera. A empresa vendedora tem clareza quanto ao imposto a reter do contribuinte-cidadão. O aumento da alíquota uniforme não afeta os preços relativos dos bens. Quando houver necessidade

de aumentar a receita tributária, aumenta-se a alíquota, sem afetar os preços relativos dos bens e dos serviços.

10.2. Justificativa

10.2.1. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

10.2.2. A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, de que trata o art. 119 do ADCT, proposto pela PEC 45/2019, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

10.2.3. As disposições previstas no art. 119 do ADCT deverão ser incluídas na lei complementar, incluindo as disposições transitórias necessárias para os primeiros anos da implementação do IBS.

10.2.4. A alíquota do IBS será determinada conforme as regras do local do fato gerador do art. 5º.

10.2.5. As alíquotas de referência e seus acréscimos ou adicionais serão uniformes para todos os bens e serviços.

10.2.6. São critérios relevantes para definição da alíquota aplicável, conforme tabela geral do item 4.2:

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**			**Soluções Normativas**				
	Bem Móvel / Imóvel	**Bem Material / Imaterial**	**Negócios Jurídicos**	**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

				disponibilizado o bem		quem for disponibilizado o bem		
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem

Negócio jurídico que tenha por objeto serviços		
Casos	**Critérios Relevantes (Objeto / NJ)**	**Soluções Normativas**

	Relação com bem	Outros critérios	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação

3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem
Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação								
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)				**Soluções Normativas**				
Casos Especiais	**Critérios Relevantes**	**Negócio Jurídico**		**Local (L)**	**Tempo (T)**	**Sujeito Ativo (SA)**	**Sujeito Passivo (SP)**	**Alíquota (AL)**
Serviço de Transporte	Passageiros	PS		Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou	Jurisdição (L) do Estado/ Município	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município

				do pagamento (o que ocorrer primeiro)	onde tenha início o transporte		onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços
	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

10.3. Proposta de redação

Art. 17. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, observando o disposto no art. 119 do ADCT, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

§ 2º A alíquota será aplicada de acordo com o local do fato gerador, nos termos do art. 5º.

Art. 18. A alíquota de referência e os acréscimos ou reduções fixados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, não podendo haver diferenciação de acordo com o objeto do negócio jurídico, inclusive na importação.

11. Deveres Instrumentais

11.1. Premissas

11.1.1. Conforme menciona a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*[115], assim como o modelo dos IVAs dos demais países, o IBS terá um limiar (*threshold*), abaixo do qual será facultativo o registro de pequenos empreendedores para o recolhimento do imposto.

11.1.2. A PEC 45/2019 não altera o regime do Simples Nacional, apenas inclui o IBS dentre os tributos abrangidos pelo regime, em substituição aos atuais IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.

11.1.3. É facultada à pessoa cadastrada no Simples Nacional a inscrição como sujeito passivo do IBS.

11.1.4. As vantagens da inscrição no sistema do IBS são: i) a possibilidade de aproveitamento dos créditos do IBS; e ii) a possibilidade de outorga de créditos aos adquirentes e tomadores de seus negócios jurídicos. Como bem explicado na *Proposta de Lei Complementar*

[115] Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais[116], este ponto é de grande relevância nos negócios jurídicos praticados entre sujeitos passivos do imposto, porque reduz o custo do bem ou serviço, na medida em que a parcela do imposto é recuperável.

11.1.5. Segundo a *justificativa da PEC 45/2019*[117], as pessoas que optarem por recolher o IBS dentro do regime do Simples Nacional não poderão se apropriar e transferir créditos do imposto a terceiros. A impossibilidade de aplicação da não-cumulatividade no regime do Simples Nacional decorre da obediência a um dos principais vetores do IVA, que é propiciar um sistema uniforme de incidência e simplicidade da apuração e arrecadação.

11.1.6. As diversas e complexas obrigações acessórias dos tributos atuais são responsáveis por elevar o custo de conformidade tributária no Brasil, sendo um fator relevante para a classificação do país como um dos campeões em horas gastas por uma empresa de porte médio para pagar impostos.[118]

11.1.7. Pautados pelo princípio da simplicidade, os deveres instrumentais do IBS deverão ser simples e realizados, principalmente, pela emissão de documento fiscal eletrônico. [119] [120]

11.2. Justificativa

11.2.1. A obrigação de inscrição como sujeito passivo na ATN abrange aqueles compreendidos no art. 11 que pratiquem o fato gerador do IBS em valor superior a R$ 200.000,00 por ano.

---

[116] Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

[117] Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor= 1728369&filename=PEC+45/2019.

[118] Banco Mundial. **Doing Business 2020**. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020.

[119] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

[120] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_nao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

11.2.2. O valor de R$ 200.000,00 é fixado como o *threshold*, em consonância com as legislações internacionais de IVA. As pessoas que praticam negócios jurídicos abaixo desse valor anualmente, por razões de eficiência da administração tributária, não devem ser incluídas no âmbito de fiscalização do imposto. Os custos de conformidade do IBS, apesar de serem baixos, também poderiam onerar desproporcionalmente os sujeitos passivos que praticam negócios jurídicos abaixo desse limiar anual.

11.2.3. Não estão sujeitas à obrigatoriedade de inscrição as pessoas cadastradas no Simples Nacional, muito embora elas devam recolher o IBS dentro do regime do Simples Nacional.

11.2.4. Poderão se inscrever, facultativamente, como sujeitos passivos do IBS: i) as pessoas que praticarem o fato gerador do imposto em valor inferior a R$ 200.000,00; e ii) as pessoas cadastradas no Simples Nacional.

11.2.5. Caso as pessoas cadastradas no Simples Nacional optem por se inscrever como sujeitos passivos do IBS, elas deixarão de recolher o IBS dentro do regime do Simples Nacional e passarão a se sujeitar ao regime do tratado na lei complementar do IBS. Recomenda-se que a lei complementar contenha capítulo específico para detalhar estas e outras disposições do IBS relacionadas ao Simples Nacional.

11.2.6. Os responsáveis compreendidos pelos art. 12 e art. 14 também estão obrigados à inscrição de que trata o art. 19.

11.2.7. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão informar à ATN, no prazo de até 60 (sessenta) dias antes do início de sua entrada em vigor, os acréscimos ou reduções em suas alíquotas de referência definidos por lei ordinária.

11.2.8. O sujeito passivo deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico (DFe) do IBS, o qual será regulado pela Agência Tributária Nacional.

11.2.9. A ATN regulamentará também os deveres instrumentais aplicáveis aos responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14.

11.2.10. Como a operacionalização do IBS dependerá da criação do sistema informatizado da ATN, não há condições de se prever no presente anteprojeto de lei complementar dispositivos mais detalhados sobre o documento fiscal eletrônico e eventuais deveres instrumentais adicionais.

11.3. Proposta de redação

Art. 19. É obrigado à inscrição como sujeito passivo na Agência Tributária Nacional aquele compreendido no art. 11 que praticar o fato gerador do IBS em valor superior a R$ 200.000,00 por ano.

§ 1º O disposto no caput não se aplica às pessoas cadastradas no Simples Nacional.

§ 2º Poderá ser inscrito como sujeito passivo do IBS:

I - A pessoa que praticar o fato gerador do IBS em valor inferior a R$ 200.000,00 por ano; e

II - A pessoa cadastrada no Simples Nacional.

Art. 20. Os responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14 são obrigados à inscrição, nos termos do art. 19.

Art. 21. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão informar à ATN, no prazo de até 60 (sessenta) dias antes do início da sua entrada em vigor, os acréscimos ou reduções em suas alíquotas de referência definidos por lei ordinária.

Art. 22. O sujeito passivo deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico (DFe), que será regulamentado pela ATN.

Parágrafo único. A ATN regulamentará os deveres instrumentais aplicáveis aos responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14.

12. Agência Tributária Nacional (ATN)

12.1. Premissas

12.1.1. Conforme consta na justificativa da PEC 45/2019[121], a arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto.

12.1.2. Em nota técnica[122], o CCiF formalizou a denominação de Agência Tributária Nacional para o comitê gestor do IBS.

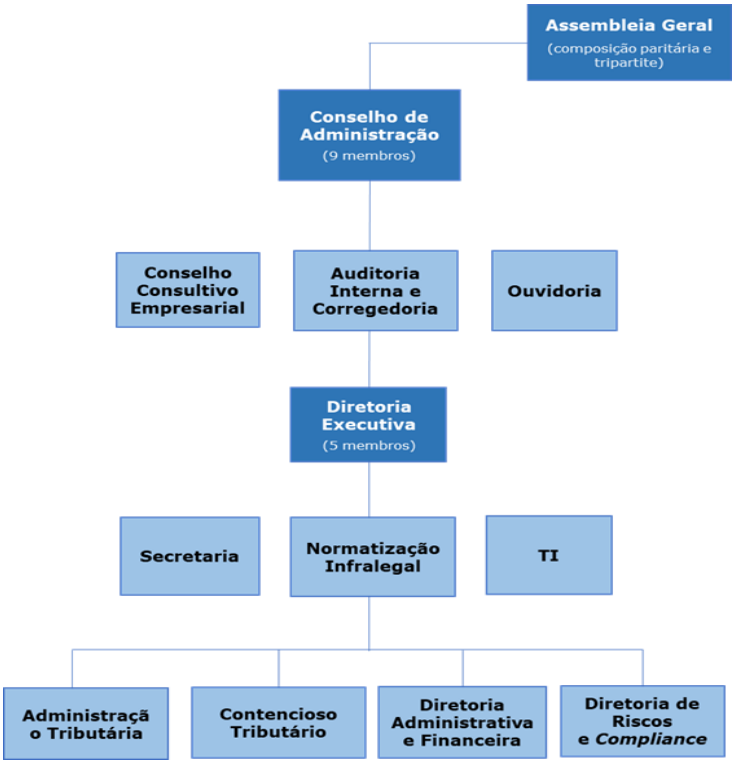
---

[121] Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor= 1728369&filename=PEC+45/2019.

[122] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

12.1.3. Por se tratar de um tributo pertencente à União, Estados e Municípios, tal como proposto na PEC 45/2019, a gestão do IBS deverá ser compartilhada de forma igualitária na ATN por esses entes federativos, a fim de harmonizar e fortalecer as relações federativas.

12.1.4. A estrutura organizacional da ATN, detalhada na *Nota Técnica: Agência Tributária Nacional*[123], considera as disposições da Proposta de Emenda 63/2019[124] apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019, e pode ser assim representada:



[123] Idem.

[124] Câmara dos Deputados. **Emenda 63/2019**, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

12.2. Justificativa

12.2.1. Como comitê gestor do IBS, a ATN terá papel fundamental na viabilização do modelo proposto na PEC 45/2019. O objetivo da seguinte proposta de redação é contribuir com os debates a respeito da ATN. Muito embora alguns pontos sobre sua formulação ainda estejam pendentes, a redação proposta contempla a evolução dos debates realizados pelo Centro de Cidadania Fiscal e demais participantes do Grupo de Trabalho IBS Operacional, coordenado pelo diretor Nelson Machado.

12.2.2. A ATN terá natureza jurídica de autarquia sob regime especial da União, assim como o Banco Central (Lei 4.595/64) e as agências reguladoras, a exemplo da ANEEL (Lei 9.427/96) e a ANATEL (Lei 9.472/97).

12.2.3. A vinculação à União se faz necessária apenas para fins orçamentários. O caráter especial da ATN é justamente sua representatividade nacional, tripartite e paritária, necessária para gerir um imposto de competência compartilhada entre os entes federativos e instituir um federalismo verdadeiramente cooperativo no país.

12.2.4. A ATN será dotada de autonomia técnica, financeira e administrativa, necessárias para o desenvolvimento de suas atividades.

12.2.5. Como exposto no organograma acima, a ATN será estruturada de modo a compreender a Assembleia Geral, o Conselho de Administração e a Diretoria Executiva.[125]

12.2.6. A Assembleia Geral é o órgão político e deliberativo da ATN e garantirá a representatividade tripartite e paritária dos entes federativos. Para assegurar a participação igualitária dos entes, propõe-se que cada habitante da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios corresponda a um voto para o respectivo ente, de modo que o total de votos será igual a três vezes o número de habitantes do Brasil. As deliberações, salvo a eleição dos membros do Conselho de Administração, deverão ser tomadas por maioria de três quartos dos votos.

---

[125] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

12.2.7. O Conselho de Administração é o órgão técnico, que dirigirá de fato a ATN. Seus 9 membros serão eleitos pela Assembleia Geral e terão mandatos de 4 anos, sendo permitida uma recondução.

12.2.8. A Diretoria Executiva é o órgão executivo da ATN e será composta por 5 membros, aprovados pelo Conselho de Administração. A Diretoria Executiva e seus órgãos serão constituídos por servidores de carreira da administração tributária e das procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, selecionados e convidados para atuar na ATN.

12.2.9. Os arts. 26, 27 e 28 detalham a competência dos órgãos da ATN:

A) Assembleia Geral: i) indicar e eleger os membros do Conselho de Administração; ii) aprovar o orçamento e as contas da ATN; e iii) aprovar o plano de cargos e salários;

B) Conselho de Administração: i) aprovar a normatização infralegal do IBS; ii) aprovar a estrutura gerencial da Diretoria Executiva e demais órgãos; iii) indicar e aprovar os membros da Diretoria Executiva; iv) aprovar e encaminhar o plano de cargos e salários para Assembleia Geral; e v) aprovar o Regimento Interno da ATN e suas alterações;

C) Diretoria Executiva: i) elaborar e propor a normatização infralegal do IBS ao Conselho de Administração; ii) solucionar consultas a respeito da legislação do IBS; iii) elaborar e propor o orçamento da ATN à Assembleia Geral, garantindo que o financiamento da ATN será feito exclusivamente com a arrecadação do IBS e terá como limite o valor de três décimos por cento do valor do imposto arrecadado no exercício; iv) elaborar e submeter o plano de cargos e salários ao Conselho de Administração; v) convidar servidores das administrações tributárias e das procuradorias das fazendas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para atuarem na ATN; vi) reembolsar os órgãos de origem pela remuneração dos servidores convidados; e vii) elaborar e submeter o Regimento Interno da ATN e suas alterações ao Conselho de Administração.

12.2.10. Assim como defendido na *Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)*[126], para a eleição dos membros do Conselho

[126] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

de Administração pela Assembleia Geral, será permitida a adoção do instituto do voto múltiplo, previsto na Lei 6.404/76, que regula as sociedades anônimas no Brasil.

12.2.11. Na ATN, os órgãos de Administração Tributária e Contencioso Tributário serão subordinados à Diretoria Executiva, mas independentes entre si, para que não haja discussões sobre a imparcialidade no julgamento de processos administrativos tributários.

12.2.12. À Administração Tributária competirá: i) a aplicação do disposto na lei complementar do IBS, na normatização infralegal do IBS e as alíquotas fixadas pelas leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) a definição do plano nacional de fiscalização e coordenação de forma centralizada da atuação das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e iii) a indicação de servidores à Diretoria Executiva para atuação na ATN.

12.2.13. Como proposto na Emenda 63/2019[127], apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019, propõe-se que os servidores em exercício na ATN e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estejam sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

12.2.14. Ao Contencioso Tributário competirá: i) o julgamento dos processos administrativos tributários; e ii) a articulação das procuradorias da fazendas nacional, estadual e municipal.

12.3. Proposta de redação

Art. 23. Fica instituída a Agência Tributária Nacional (ATN), autarquia especial para implementar federalismo cooperativo e compartilhado entre as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Parágrafo único. A ATN terá autonomia técnica, financeira e administrativa, nos termos das deliberações da Assembleia Geral.

---

[127] Câmara dos Deputados**. Emenda 63/2019**, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

Estrutura da ATN

Art. 24. A ATN terá a seguinte estrutura:

I - A Assembleia Geral é o órgão político e deliberativo da ATN constituído pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios, sendo que:

a) cada habitante da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios corresponderá a 1 (um) voto para o respectivo ente, de modo que o total de votos será igual a três vezes o número de habitantes do Brasil.

b) as deliberações, salvo a eleição dos membros do Conselho de Administração, serão tomadas por maioria de três quartos dos votos, não se computando os votos em branco.

II - O Conselho de Administração é o órgão técnico da ATN e será constituído por 9 (nove) membros eleitos pela Assembleia Geral, com mandatos de 4 anos, sendo permitida uma recondução.

III - A Diretoria Executiva é o órgão executivo da ATN e será constituída por 5 (cinco) membros aprovados pelo Conselho de Administração.

Parágrafo único. A Diretoria Executiva e seus órgãos serão constituídos por servidores de carreira da administração tributária e das procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, selecionados e convidados.

Competências dos órgãos da ATN

Art. 25. Competência da Assembleia Geral:

I - indicar e eleger os membros do Conselho de Administração, sendo que:

a) a eleição será feita por chapa ou por meio de voto múltiplo, no qual se atribui a cada habitante tantos votos quantos sejam os membros do Conselho de Administração.

b) no caso de escolha por voto múltiplo:

i) caberá à mesa que dirigir os trabalhos da Assembleia informar previamente a quantidade de votos presentes;

ii) a destituição de qualquer membro do Conselho de Administração pela Assembleia Geral importará destituição dos demais membros, procedendo-se a nova eleição.

II – aprovar o orçamento e as contas da ATN; e

III - aprovar o plano de cargos e salários.

Art. 26. Competência do Conselho de Administração:

I – aprovar a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços;

II – aprovar a estrutura gerencial da Diretoria Executiva e demais órgãos;

III - indicar e aprovar os membros da Diretoria Executiva;

IV - aprovar e encaminhar o plano de cargos e salários para a Assembleia Geral; e

V - aprovar o Regimento Interno da ATN e suas alterações.

Art. 27. Competência da Diretoria Executiva:

I - elaborar e propor a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços ao Conselho de Administração;

II - solucionar consultas a respeito da legislação do imposto sobre bens e serviços;

III - elaborar e propor o orçamento da ATN à Assembleia Geral, garantindo que o financiamento da ATN será feito exclusivamente com a arrecadação do IBS e terá como limite o valor de três décimos por cento do valor do imposto arrecadado no exercício;

IV - elaborar e submeter o plano de cargos e salários ao Conselho de Administração;

V - convidar servidores das administrações tributárias e procuradorias das fazendas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para atuarem na ATN;

VI - reembolsar os órgãos de origem pela remuneração dos servidores convidados; e

VII - elaborar e submeter o Regimento Interno da ATN e suas alterações ao Conselho de Administração.

Órgãos da Diretoria Executiva

Art. 28. A Administração Tributária será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I - aplicar o disposto nesta lei complementar, na normatização infralegal do IBS e as alíquotas fixadas pelas leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

II - definir o plano nacional de fiscalização e coordenar de forma centralizada a atuação das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e

III - indicar servidores à Diretoria Executiva para atuar na ATN.

Art. 29. Os servidores em exercício na ATN e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

Art. 30. O Contencioso Tributário será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I – o julgamento dos processos administrativos tributários; e

II – articulação das procuradorias da fazendas nacional, estaduais e municipais.

Referências Bibliográficas

Banco Mundial. **Doing Business 2020**. Disponível em: https:// portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020.

Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) 3.887/2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020.

Câmara dos Deputados. **Emenda 63/2019**, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Alíquota única do IBS**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1706-Aliquota-unica-do-IBS_v4.pdf.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_nao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. **The Modern** VAT. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001.

LUKIC, Melina Rocha (2020). Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil, **JOTA**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020.

LUKIC, Melina Rocha (2020). Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? **Conjur**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva.

Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP). **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

OECD (2017), **International VAT/GST Guidelines**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en.

OECD (2019), **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**, OECD, Paris. Disponível em:

www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf

WILLIAM, David (1996). **Value-Added Tax** em THURONYI, Victor, ed. Tax Law Design and Drafting. Volume 1, International Monetary Fund. Disponível em: https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch6.pdf.

XIV - PROPOSTA DE ATUALIZAÇÃO DA PEC 45/2019[128]

Novembro de 2020 (versão 2)

Introdução

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para o debate da reforma do sistema tributário brasileiro.

A presente nota técnica objetiva apresentar as sugestões do CCiF para atualização da *Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019*[129] a partir da evolução dos debates sobre a reforma tributária, em especial dos textos das Notas Técnicas *Texto-base da Lei Complementar do IBS*[130] e *Proposta de atualização da PEC 45/2019*[131] versão 1, que abrangia apenas os dispositivos relacionados ao fato gerador do IBS, não-cumulatividade e à antiga Agência Tributária Nacional)

Para facilitar a visualização das propostas de alteração, a presente nota técnica é apresentada no formato de uma tabela, com três colunas: (i) redação da PEC 45/2019; (ii) proposta de atualização; e (iii) justificativa do dispositivo e suas modificações.

Ressalta-se que esta nota técnica apresenta texto em construção, com a finalidade de colaborar com o debate público acerca da PEC 45/2019. As modificações ora sugeridas contemplam os artigos 1º e 2º da PEC, os quais alteram o texto da Constituição Federal e do Ato das

---

[128] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy e Melina Rocha.

[129] Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor= 1728369&filename=PEC+45/2019.

[130] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp -content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

[131] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Proposta de atualização da PEC 45/2019**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em:https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_atualizacao_ PEC_45_v3.pdf.

Disposições Constitucionais Transitórias. Os demais artigos da PEC também necessitarão de ajustes, os quais serão propostos oportunamente.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:		
Art. 105		1. Objetiva garantir a competência do Superior Tribunal de Justiça para julgamento das questões relativas ao IBS (cuja criação está prevista no art. 152-A), dado o caráter nacional (e não meramente federal) da lei complementar que o instituirá. Mantida a redação da PEC, com pequenos ajustes.
Art. 105. III - d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.	Art. 105. III - d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.	
Art. 109		2. Assegura a competência da justiça federal para o julgamento de causas relativas ao IBS. Cabe à Agência Tributária Interfederativa[132] a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas causas relativas ao IBS. Mantida a redação da PEC, com pequenos ajustes.
Art. 109. I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;	Art. 109. I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou a Agência Tributária Interfederativa a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;	
Art. 146		3. Objetiva incluir o IBS entre os tributos abrangidos pelo SIMPLES Nacional. A inclusão do inciso V no § 1º do art. 146 tem como objetivo permitir que o optante pelo
Art. 146. III - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no	Art. 146. III - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais	

[132] O Centro de Cidadania Fiscal formulou a Agência Tributária Nacional como comitê gestor do IBS. Inspirado pela proposta atualizada do COMSEFAZ, propõe-se a alteração do nome para Agência Tributária Interfederativa. Consultar: (i) Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf; (ii) Apresentação do secretário Rogério Gallo, GT IBS Operacional do CCiF- Proposta COMSEFAZ: O Conselho Federativo do IBS. Disponível em: https://youtu.be/MFoXkFdQ_G8; e (iii) Atualização da EMC 192/2019 (Proposta COMSEFAZ). Disponível em: https://comsefaz.org.br/comsefaz-envia-a-camara-e-ao-senado-novo-texto-da-proposta-dos-estados-para-a-reforma-tributaria/.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § § 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239. § 1º (renumerado) V- o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo. § 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.	ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § § 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239. § 1º (renumerado) V - o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo. § 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.	SIMPLES Nacional possa recolher o IBS de forma segregada, se assim o desejar. A ideia é que as empresas optantes pelo SIMPLES Nacional possam continuar nesse sistema para o recolhimento dos demais tributos e optar pelo regime não-cumulativo do IBS se lhes for economicamente mais favorável[133]. Esta mudança é complementada pela inclusão do § 2º no art. 146, a qual explicita que os contribuintes que optarem pelo recolhimento do IBS através do SIMPLES Nacional não poderão se apropriar nem transferir créditos do imposto a terceiros. Mantida a redação da PEC, com pequenos ajustes.
Art. 152-A		4.1. Propõe-se a alterar a redação do caput para estabelecer que a competência para instituição do IBS será exercida em conjunto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante lei complementar. 4.2. O § 1º apresenta o fato gerador do IBS, que será a operação onerosa, ou a importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos ou serviço[134]. 4.2.1. A alteração proposta no caput tem por objetivo alinhar o fato gerador do IBS aos pressupostos econômicos do tributo, sobretudo à necessidade de base ampla, e aos conceitos jurídicos do direito privado e
Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. § 1º. O imposto sobre bens e serviços: I - incidirá também sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; c) a locação de bens; d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; II - será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no *caput* deste artigo;	Art. 152-A. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir, conjuntamente, mediante lei complementar, imposto sobre bens e serviços. § 1º O imposto incidirá sobre operação onerosa, ou importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos, ou serviço, incluindo, mas não se limitando a: I - alienação; II - troca ou permuta; III - locação; IV - cessão, disponibilização, licenciamento; V - arrendamento mercantil; e VI - prestação de serviço. § 2º O imposto de que trata esse artigo:	

[133] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

[134] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
III - será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores; IV - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais; V - não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; e VI - terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte: I - a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente; II - na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. § 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais: I - incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino; II - o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino. § 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabele-	I - não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; II - terá legislação uniforme em todo o território nacional, garantida a autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas; III - será regulamentado e administrado, de forma compartilhada pelos entes da federação, por meio da Agência Tributária Interfederativa; IV - terá alíquota uniforme para todos os bens e serviços, observado o disposto nos parágrafos 6º e 7º deste artigo; V - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais, observado o disposto no § 11 deste artigo; VI - poderá ser devido, nos termos da lei complementar, na liquidação ou pagamento da operação. § 3º O imposto de que trata esse artigo será não-cumulativo, garantindo-se o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias. § 4º O disposto no § 3º não se aplica: I - quando o bem ou serviço se destinar ao uso e consumo pessoal de pessoa física, seja na qualidade de sujeito passivo ou de pessoa relacionada ao sujeito passivo; II - nos casos previstos em lei complementar, quando a operação subsequente for isenta ou não tributada. § 5º O imposto recolhido relativo a cada operação pertencerá: I - ao adquirente ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem, ou ao tomador do serviço, quando a operação der direito a crédito, nos termos dos	experiências internacionais de IVA. A nova redação pretende deixar claro que o IBS incide sobre toda e qualquer operação que tenha por objeto bens materiais, imateriais e serviços. Para fins de aplicação do IBS, os direitos estão incluídos dentro do conceito de bens imateriais, seguindo o tratamento dado pelo direito privado. O termo operação deve ser interpretado como todo e qualquer negócio jurídico que tenha por objeto bens e serviços. 4.2.2. Para garantir a segurança jurídica, optou-se por incluir uma lista exemplificativa de operações que constituem fato gerador do imposto, como: alienação (inciso I), troca ou permuta (inciso II), locação (inciso III), cessão, disponibilização, licenciamento (inciso IV), arrendamento mercantil (inciso V) e prestação de serviço (inciso VI). 4.3. A nova redação do § 2º trata de algumas regras e princípios econômicos e jurídicos que deverão orientar a regulação e aplicação do imposto, tais como imunidade das exportações (com garantia de manutenção do crédito) (inciso I); uniformidade da legislação em todo o território nacional, garantida a autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas (inciso II); regulamentação e administração pelos entes de forma compartilhada através da ATI (inciso III); alíquota uniforme para todos os bens e serviços (inciso IV); e proibição de concessão de benefícios fiscais de qualquer tipo, ressalvados os casos do § 11 (inciso V). 4.3.1. O inciso VI prevê a possibilidade de que o IBS possa ser devido na liquidação da operação 4.4. A nova redação do § 3º

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
cimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada. § 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput. § 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá: I - editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional; II - gerir a arrecadação centralizada do imposto; III - estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto; IV - operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo; V - representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços. § 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. § 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens	parágrafos 3º e 4º; II - à União, Estado ou Distrito Federal, Município e às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, enquanto adquirente ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem, ou tomador do serviço; e III - à União, ao Estado ou Distrito Federal e ao Município do destino da operação e ao Fundo de Harmonização Federativa, conforme às respectivas alíquotas, nos demais casos. § 6º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será a soma das alíquotas: I - da União; II - do Estado ou Distrito Federal de destino da operação; III - do Município de destino da operação; e IV - do Fundo de Harmonização Federativa. § 7º A alíquota da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios corresponderá à soma: I - da respectiva alíquota de referência, fixada nos termos do art. 118 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e II - do acréscimo ou redução em relação à alíquota de referência, estabelecido em lei ordinária do respectivo ente. § 8º 8º <u>A lei complementar estabelecerá critérios para a definição d</u>o local inclusive, o da entrega e disponibilização do bem, o da localização do bem, o da prestação do serviço, o do início da prestação ou o do domicílio do adquirente ou a quem for disponibilizado o bem, ou do tomador do serviço. § 9º A Agência Tributária Interfederativa, estruturada na forma	trata da regra de não-cumulatividade, que foi alterada para estabelecer que a garantia ao aproveitamento do crédito se dará com o recolhimento do imposto pelo sujeito passivo. Ao mesmo tempo, para dar efetividade plena à não-cumulatividade ampla, garante-se a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias. 4.5. O § 4º trata da restrição do creditamento do imposto pago relativo a bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoa física, seja na qualidade de sujeito passivo ou de pessoa relacionada a sujeito passivo (inciso I)[135], e da restrição de creditamento para os casos, previstos em lei complementar, nos quais a operação subsequente for isenta ou não tributada . 4.6. O § 5º tem a função de esclarecer a quem pertence o imposto recolhido. O inciso I assegura a não-cumulatividade do § 3º, estabelecendo que, nos casos de a operação dar direito a crédito, o imposto recolhido pertencerá ao adquirente ou pessoa que receber ou a que for disponibilizado o bem ou ao tomador de serviço. 4.6.1. O inciso II pretende garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, determinando que o imposto recolhido pertencerá à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios e às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, enquanto adquirente ou pessoa que receber ou a quem for

[135] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_nao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
e serviços, que será uniforme em todo o território nacional. § 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.	de autarquia especial: I - terá sua estrutura definida nos termos de lei complementar, garantida a participação de todos os entes da federação na Assembleia Geral, sua instância máxima de governança; II - terá autonomia técnica, financeira e administrativa; e III - atuará de forma coordenada com as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e procuradorias municipais, estaduais e da Fazenda Nacional, na cobrança, fiscalização e no contencioso relativo ao imposto de que trata esse artigo. § 10º Os servidores em exercício na Agência Tributária Interfederativa e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas. § 11 O disposto no inciso V do § 2º deste artigo não se aplica: I - à devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições; e II - às demais hipóteses previstas em lei complementar, cujo projeto será de iniciativa exclusiva da Agência Tributária Interfederativa, aprovado em sua Assembleia Geral por 2/3 dos votos totais e por, pelo menos, 50% dos votos dos Estados e 50% dos votos dos Municípios.	disponibilizado o bem ou tomador de serviço[136]. 4.6.2. O inciso III abrange todas as demais operações, nas quais o imposto recolhido pertencerá à União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de destino da operação e ao Fundo de Harmonização Federativa, conforme às respectivas alíquotas. 4.7. A nova redação do § 6º estipula que a alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, Estado ou Distrito Federal, Município e do Fundo de Harmonização Federativa. 4.8. O § 7º define que a alíquota da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios corresponderá à soma da respectiva alíquota de referência e do acréscimo ou redução em relação à alíquota de referência, estabelecido em lei ordinária do respectivo ente. 4.9. O § 8º prevê que a lei complementar estabelecerá critérios para a definição do local 4.9. O § 8º esclarece que a lei complementar definirá o local de destino da operação, que poderá ser, inclusive: (i) o da entrega e disponibilização do bem, (ii) o da localização do bem, (iii) o da prestação do serviço, (iv) o do início da prestação ou (v) o do domicílio do adquirente ou a quem for disponibilizado o bem, ou do tomador do serviço. 4.10. A nova redação do § 9º trata das regras da Agência Tributária Interfederativa, que deverá ser uma autarquia especial (caput), com estrutura definida nos termos de lei com-

[136] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
		plementar, participação de todos os entes da federação na Assembleia Geral (inciso I), com autonomia técnica, financeira e administrativa (inciso II) e que atuará de forma coordenada com as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das procuradorias municipais, estaduais e da Fazenda Nacional, na cobrança, fiscalização e no contencioso relativo ao imposto de que trata esse artigo (inciso III)[137]. 4.11. O § 10 contempla dispositivo da Proposta de Emenda 63/2019, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019: Os servidores em exercício na Agência Tributária Interfederativa e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas[138]. 4.12. A nova redação do § 11 esclarece que a vedação à concessão de qualquer benefício relativo ao IBS não se aplica à devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições (inciso I) e aos casos previstos em lei complementar, cujo projeto será de iniciativa exclusiva da Agência Tributária Interfederativa, aprovado em sua Assembleia Geral por 2/3

[137] Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

[138] Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda 63/2019, apresentada pelo Dep. Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D %3E+PEC+45/2019.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
		dos votos totais e por, pelo menos, 50% dos votos dos Estados e 50% dos votos dos Municípios (inciso II).
Art. 154 (PEC 45) / Art. 153 (nova redação)		5. O modelo do IBS, assim como os IVAs na experiência internacional, é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular. A incidência do imposto seletivo será monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção, distribuição e nas importações. 5.1. A alteração proposta no texto objetiva restringir a possibilidade de instituição do imposto seletivo. 5.1. A alteração proposta no texto objetiva restringir a possibilidade de instituição do imposto seletivo aos combustíveis fósseis, fumo, bebidas alcóolicas, armas e munições e outros bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por razões sociais e ambientais. 5.1.2. Optou-se por transferir a previsão do imposto seletivo do art. 154 (competência residual da União) para o art. 153 da CF (rol de impostos de competência da União), tendo em vista que a criação de impostos pela competência residual, conforme art. 154, I, deve respeitar a não-cumulatividade e não ter fato gerador ou base de cálculo próprios de outros tributos discriminados na CF.
Art. 154. III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.	Art. 153. Art. 153. VIII – mediante lei complementar, imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, incidente sobre: a) combustíveis fósseis; b) fumo; c) bebidas alcóolicas; d) armas e munições; e e) outros bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por razões sociais e ambientais.	
Art. 158		6. Em substituição ao sistema das alíquotas singulares originalmente previsto na PEC 45/2019 (arts. 159-A a 159-G), o dispositivo proposto disciplina a cota-parte do IBS (parcela do IBS estadual destinada aos respectivos municípios), que substituíra a cota-parte do ICMS.
N/A	Art. 158. IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação: a) do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; b) da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços. § 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, observado o disposto no § 2º; II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. § 2º A lei complementar de que trata o art. 161 poderá estabelecer limites para o montante *per capita* de receita a ser transferida para os Municípios nos termos do inciso I do parágrafo anterior.	
Art. 159		7. Em substituição ao sistema de alíquotas singulares da PEC 45, propõe-se um modelo alternativo de redução da rigidez orçamentária, no qual a partilha com Estados e Municípios (FPE, FPM, Fundos Constitucionais e FPEx) se dá sobre uma base mais ampla de tributos, que incorpora o imposto de renda, o IPI, o IOF, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto seletivo, a parcela federal do IBS, a Cofins, o PIS e a CSLL. A proposta é manter o montante atual dos valores transferidos aos Estados e Municípios, mas a partir de uma base mais ampla e uma menor porcentagem incidente sobre essa base.
N/A	Art. 159. A União entregará: do produto da arrecadação dos impostos de que tratam os incisos III, IV, V, VII e VIII do art. 153, das contribuições sociais a que se referem as alíneas I, “b” e “c” e o inciso IV do art. 195 e da parcela federal do imposto sobre bens e serviços, xx% (xx por cento), na seguinte forma: I - xx por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; II - xx por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; III - xx por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste,	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; IV - xx por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; V - xx por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; VI - xx por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. § 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto nesse artigo, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I. § 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VI, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido. § 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso VI, observados os critérios estabelecidos nos parágrafos 1º e 2º do art. 158. § 4º (Revogado) § 5º A União poderá elevar a receita dos tributos de que trata o caput desse artigo com o objetivo de suprir a redução de receita das contribuições de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do art. 195, hipótese na qual não se aplicará a destinação prevista	7.1. O objetivo dessa mudança é dar uma maior margem de manobra para a União na distribuição de sua arrecadação entre diversas bases, sem que isso gere dificuldades na distribuição federativa da receita. Se, por exemplo, o governo federal optar por aumentar sua arrecadação do imposto de renda e reduzir sua tributação do consumo (IBS), isso poderá ser feito sem que a partilha de receita como os entes subnacionais seja afetada. 7.2. Na redação do dispositivo, optou-se por excluir os critérios de partilha da CIDE-Combustíveis (que, nos termos apresentados nesse substitutivo, será substituída pelo IBS). A proposta é que a receita atual dos Estados e Municípios com a partilha da CIDE seja considerada na nova porcentagem de partilha do FPE e do FPM). Essa mudança tem efeito muito limitado sobre a distribuição federativa da receita, pois a arrecadação atual da CIDE-Combustíveis é muito baixa. 7.3. Por fim, sugere-se a inclusão do parágrafo 5º, que prevê a possibilidade de compensação de uma eventual redução das contribuições do empregador e do empregado para a previdência através da elevação dos tributos da "base ampla" de que trata o artigo. Neste caso não se aplicariam os critérios de partilha sobre o aumento da arrecadação desses tributos. O objetivo, neste caso, é criar a possibilidade de transferência da tributação da folha de salários para outras bases (como renda ou consumo), facilitando a racionalização na distribuição da tributação brasileira entre diversas bases de incidência.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	neste artigo exclusivamente sobre o aumento compensatório de receita.	
Art. 159-A		8. Os arts. 159-A a 159-G, incluídos na Constituição pela PEC 45/2019, criavam o sistema de alíquotas singulares, que pretendia regular a destinação da receita do IBS a finalidades específicas, substituindo o atual regime de vinculações e partilhas do PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS. Nesse substitutivo propõe-se a remoção de todos esses artigos. Como mencionado nos comentários das mudanças do art. 159, a proposta é adotar outro modelo de redução da rigidez orçamentária, mais simples que o que constava da redação original da PEC 45.
Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I - seguridade social; II - financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239; III - financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239; IV - Fundo de Participação dos Estados; V - Fundo de Participação dos Municípios; VI - programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, "c"; VII - transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; VIII - manutenção e desenvolvimento do ensino; IX - ações e serviços públicos de saúde; X - recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.	Removido	
Art. 159-B		Vide item 8 (acima).
Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I - manutenção e desenvolvimento do ensino; II - ações e serviços públicos de saúde;	Removido	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
III - transferência aos municípios de cada Estado; IV - outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal; V - recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.		
Art. 159-C		Vide item 8 (acima).
Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I - manutenção e desenvolvimento do ensino; II - ações e serviços públicos de saúde; III - outras destinações previstas na lei orgânica do Município; IV - recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.	Removido	
Art. 159-D		Vide item 8 (acima).
Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.	Removido	
Art. 159-E		Vide item 8 (acima).
Art. 159-E. Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual, distrital ou municipal, as alíquotas singulares de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C corresponderão: I - no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a IX do art. 159-A, às alíquotas	Removido	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
singulares de referência apuradas nos termos do § 1º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a III do art. 159-B, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 2º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; III - no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 3º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Parágrafo único. As alíquotas singulares poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada, observadas as seguintes restrições: I - as alíquotas singulares relativas às destinações de que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-B não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; III - a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C não poderá		

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.		
Art. 159-F		Vide item 8 (acima).
Art. 159-F. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VII do art. 159-A, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido. Parágrafo único. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 159-G, I e II.	Removido	
Art. 159-G		Vide item 8 (acima).
Art. 159-G. As parcelas destinadas aos Municípios nos termos do inciso III do art. 159-B serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos na proporção da respectiva população; II - um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.	Removido	
Art. 160		9. Trata-se apenas de ajuste de redação, para contemplar a inclusão do § 5º no art. 159.
N/A	Art. 160. Ressalvado o disposto no § 5º do artigo 159, é vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos e contribuições sociais.	
Art. 161		10. A inclusão do inciso IV no art. 161 também complementa o disposto no § 5º do art. 159, estabelecendo que a lei complementar definirá os critérios para a alocação da parcela da "base ampla" de tributos federais que poderá ser destinada a
Art. 161. Cabe à lei complementar: IV - dispor sobre o cálculo das parcelas a que se referem os arts. 159-A, 159-B e 159-C, observado o disposto no art. 159-D.	Art. 161. IV – estabelecer os critérios para a definição da parcela dos tributos federais que será destinada ao orçamento da seguridade social, nos termos do art. 159, § 5º e do art. 195, § 15.	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
		substituir a redução das contribuições previdenciárias sobre folha, não estando sujeita à partilha estabelecida no art. 159.
Art. 167		11. Trata-se de ajuste de redação, buscando simplificar a redação do dispositivo através da substituição da listagem de todas as exclusões pela expressão "ressalvados os casos expressamente previstos nesta Constituição".
Art. 167. IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, as destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;	Art. 167. IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvados os casos expressamente previstos nesta Constituição e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º;	
Art. 195		12. A inclusão do § 15 no art. 195 esclarece que a parcela federal da receita do IBS não partilhada com Estados e Municípios será considerada com receita da seguridade social (em decorrência da extinção da Cofins e do PIS), bem como ratifica o disposto no § 5º do art. 159, ao estabelecer que a parcela do aumento da receita da "base ampla" de tributos federais decorrente da compensação da redução das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos será considerada como receita da seguridade social.
N/A	Art. 195. § 15. Além das contribuições de que tratam os incisos do *caput* desse artigo, o orçamento da seguridade social da União será financiado: I - pela parcela federal do imposto sobre bens e serviços não entregue aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do art. 159; II - pela parcela dos tributos federais arrecadada em decorrência da aplicação do disposto no art. 159, § 5º.	
Art. 198		13. Ajuste de redação na definição da vinculação de recursos à saúde, de forma a contemplar a criação do IBS e as mudanças em demais artigos da Constituição. O ajuste não afeta o montante total destinado aos serviços públicos de saúde.
Art. 198. § 2º Além dos recursos a que se referem o inciso IX do art. 159-A, o inciso II do art. 159-B e o inciso II do art.159-C, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e	Art. 198. § 2º II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155, dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, incisos I e VI, e da parcela estadual	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, excluída aquela relativa ao imposto de que trata o art. 152-A, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);	do imposto sobre bens e serviços, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156, dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso II e § 3º, e da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços.	
Art. 212		14. Ajustes de redação na destinação de recursos à manutenção e desenvolvimento do ensino, em função da criação do IBS. Por conta da adoção da "base ampla" de tributos federais para a partilha de recursos com os Estados e Municípios, nos termos da redação proposta para o art. 159, faz-se necessário deduzir a parcela dos impostos federais destinados à seguridade social, nos termos do § 5º do art. 159 e do § 15 do art. 195.
Art. 212. § 7º A destinação prevista no caput: I - não se aplica à receita própria da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A; II - inclui os valores a que se referem o inciso VIII do art. 159-A, o inciso I do art. 159-B e o inciso I do art. 159-C.	Art. 212. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, nunca menos de: I - no caso da União, dezoito por cento da receita resultante de impostos, excetuada a parcela dos impostos destinados à seguridade social nos termos do art. 195, § 15; II - no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vinte e cinco por cento da receita de impostos, acrescida do montante recebido nos termos dos arts. 157, 158 e 159.	
Art. 212-A		15. Ajuste de redação na destinação de recursos ao FUNDEB, em função da criação do IBS.
N/A	Art. 212-A. II - os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158, os incisos I, II e VI do caput do art. 159 desta Constituição, e da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, observado o disposto no § 1º do art. 212;	
Art. 239		16. Substituição da destinação do PIS/Pasep para o programa do seguro-desemprego e para o abono salarial por parcela equivalente da receita da parcela federal do IBS, mantendo o montante de recursos destinado a essa finalidade.
N/A	Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, bem como xx % da parcela fede-	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	ral do imposto sobre bens e serviços passam, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.	
Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:		
Art. 60 do ADCT (PEC 45)		17. A mudança no art. 60 do ADCT proposta na PEC 45 tornou-se desnecessária em função da inclusão do FUNDEB no texto da Constituição, nos termos do art. 212-A.
Art. 60. II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e, III e IV do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos § § 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;	Removido	
Art. 115 do ADCT (PEC 45)		18. Ao invés do estabelecimento de prazos rígidos para o envio do projeto de lei complementar regulamentador do IBS e para a indicação dos representantes dos entes da federação no Comitê Gestor do IBS, optou-se apenas por manter a entrada em vigor do IBS vinculada à data de publicação do regulamento do imposto pela Agência Tributária Interfederativa. Com essa mudança, o art. 115 do ADCT, na forma proposta na PEC 45 tornou-se desnecessário.
Art. 115. O Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias contados da publicação desta emenda constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição. § 1º A lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição estabelecerá prazos para: I – a indicação dos representantes da União, dos Estados e	Removido	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional a que ser refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal; II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal. § 2º Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto no inciso I do parágrafo anterior, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias. § 3º Na hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar, no prazo previsto no inciso II do parágrafo 1º, o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.		
Art. 116 do ADCT (PEC 45) / Art. 115 do ADCT (nova redação)		19. Trata-se, essencialmente, de um ajuste de redação em relação à PEC 45, na definição do ano base (ano de publicação do regulamento do IBS ou o subsequente) e dos tributos que serão substituídos pelo IBS. A única mudança relevante de conteúdo é a inclusão da CIDE-Combustíveis entre os tributos a serem substituídos pelo IBS, uma vez que se propõe que haja incidência do imposto seletivo sobre combustíveis fósseis.
Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 117 a 120 deste Ato, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição. Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 117 a 120 deste Ato, considera-se ano de referência: I – o ano em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra até 30 de junho; II – o ano subsequente àquele em que for publicado o regulamento do imposto a que se re-	Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 116 a 120 deste Ato, entende-se por: I – tributos substituídos: a) os impostos a que se referem o art. 153, IV, as contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV, a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, a que se refere o art. 177, § 4º, todos da Constituição; b) o imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; e c) o imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição.	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
fere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra após 30 de junho.	II – ano base: a) o ano em que for publicado, pela Agência Tributária Interfederativa, o regulamento do imposto sobre bens e serviços, caso a publicação ocorra até 30 de junho; b) o ano subsequente ao da publicação do regulamento do imposto sobre bens e serviços, caso a publicação ocorra após 30 de junho.	
Art. 117 do ADCT (PEC 45) / Art. 116 do ADCT (nova redação)		20. Mudança na forma de operacionalização do período inicial de teste, de dois anos. O IBS segue sendo cobrado à alíquota de 1%, mas, ao invés do aumento de receita correspondente ser compensado via redução da alíquota da Cofins, propõe-se que o montante recolhido de IBS seja compensado com o montante devido de Cofins pelas empresas ou importadores.
Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência: I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento); II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I. § 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput. § 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada à seguridade social, observado o disposto no art. 76 deste Ato.	Art. 116. No primeiro e no segundo ano subsequentes ao ano base: I – O imposto sobre bens e serviços será cobrado à alíquota de 1% (um por cento), sendo sua receita destinada exclusivamente ao orçamento da seguridade social da União; II – O montante recolhido na forma do inciso anterior pelas empresas, entidades a elas equiparadas ou importadores poderá ser deduzido do montante devido das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV.	
Art. 118 do ADCT (PEC 45) / Art. 117 do ADCT (nova redação)		21. Além da mudança de redação na previsão da redução gradual, em oito anos, dos tributos substituídos pelo IBS, a nova redação do artigo traz duas inovações. 21.1. O § 2º explicita que todos os benefícios fiscais relativos aos tributos substituídos pelo IBS serão reduzidos proporcionalmente à redução das alí-
Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progres-	Art. 117. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano base, as alíquotas dos tributos a que se refere o art. 115, I deste Ato serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações: I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano; II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
sivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações: I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano; II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano; III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano; IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano; V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano; VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano; VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano. Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.	III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano; IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano; V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano; VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano; VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano. § 1º No fim do nono ano subsequente ao ano base, os tributos referidos no caput serão extintos. § 2º Os benefícios e incentivos fiscais e financeiros concedidos no âmbito da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigentes na data da promulgação dessa Emenda Constitucional, em relação aos tributos referidos no art. 115, I deste Ato, serão reduzidos nas mesmas proporções mencionadas nos incisos do *caput* deste artigo. § 3º O disposto neste artigo aplica-se também à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público a que se refere o art. 239 da Constituição.	quotas dos tributos atuais. Embora, na maioria dos casos, a redução da alíquota resulte na redução proporcional dos benefícios fiscais, há casos em que isso não pode ocorrer. Por esse motivo optou-se por incluir esse dispositivo, que consta da proposta de emenda constitucional elaborada pelo COMSEFAZ (emenda n. 192 à PEC 45). 21.2. Já o § 3º estabelece que as alíquotas da contribuição para o Pasep também serão reduzidas na mesma proporção das alíquotas dos tributos substituídos pelo IBS. Como o Pasep é um tributo cobrado pela União e pagos pelos Estados e Municípios, a proposta é que a perda de receita da União e o ganho dos Estados e Municípios com a progressiva eliminação do Pasep seja compensada pelas respectivas alíquotas do IBS.
Art. 119 do ADCT (PEC 45) / Art. 118 do ADCT (nova redação)		22. Por conta da criação do Fundo de Harmonização Federativa, a forma de fixação das alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios precisou ser alterada. Pelo novo modelo, a alíquota de referência do IBS será fixada, em cada ano da transição, de forma a compensar a redução de receita decorrente da diminuição das alíquotas dos tributos substituídos pelo IBS. As alíquotas de referência da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, por sua vez são fixadas proporcionalmente à redução de receita decorrente da diminuição das alíquotas dos tributos por eles arrecadados, de modo a que a soma das respectivas alíquotas de referência seja igual a diferença entre a alíquota de referência do IBS e a alíquota do Fundo de Harmonização Federativa, fixada em
Art. 119. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar: I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição; II – no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere os art. 155, II da Constituição; III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto	Art. 118. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano base, a alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços será fixada de modo a compensar a redução da receita dos tributos a que se refere o art. 115, I deste Ato, deduzindo-se desse valor o aumento da receita do imposto seletivo, de que trata o art. 153, VIII da Constituição. § 1º A alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços corresponderá ao somatório: I – da alíquota do Fundo de Harmonização Federativa, definida em lei complementar; e II – das alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cuja soma corresponderá à diferença entre a alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços, apurada nos termos do *caput*, e a alíquota do Fundo de Harmonização Federativa.	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
a que se refere o art. 156, III da Constituição; IV– no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição. § 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente: I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato; II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato; III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato; IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; VII – 10% (dez por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; VIII – 7,92% (sete inteiros e noventa e dois centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;	§ 2º Observado o disposto no inciso II do parágrafo anterior, as alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão proporcionais: I – para a União, à redução da receita dos tributos de que tratam o art. 115, I, "a" e o art. 117, § 3º deste Ato, deduzindo-se desse valor o aumento da receita do imposto seletivo, a que se refere o art. 153, VIII da Constituição; II – para os Estados, à redução da receita do imposto de que trata o art. 115, I, "b" deste Ato, deduzindo-se desse valor o montante por eles devido da contribuição a que se refere o art. 117, § 3º deste Ato; III – para o Distrito Federal, à redução da receita dos impostos de que trata o art. 115, I, "b" e "c" deste Ato, deduzindo-se desse valor o montante por ele devido da contribuição a que se refere o art. 117, § 3º deste Ato; e IV – para os Municípios, à redução da receita do imposto de que trata o art. 115, I, "c" deste Ato, deduzindo-se desse valor o montante por eles devido da contribuição a que se refere o art. 117, § 3º deste Ato. § 3º As alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas: I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União; II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o art. 115, I e o art. 117, § 3º deste Ato, do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo. § 4º Na apuração dos valores de que trata esse artigo não serão consideradas: I – a parcela da receita dos tributos a que se refere o art. 115, I deste Ato arrecadada através do regime simplificado de arrecadação de impostos e contribuições	lei complementar. No cálculo da redução de receita da União decorrente da redução das alíquotas dos tributos atuais considera-se o ganho de receita com o imposto seletivo e a perda de receita decorrente da redução das alíquotas do Pasep. No cálculo da redução da receita dos Estados, DF e Municípios, considera-se a redução de despesas decorrente da redução das alíquotas do Pasep. 22.1. No parágrafo 4º explicita-se que os cálculos realizados para a fixação das alíquotas de referência do IBS não considerarão a parcela da receita dos tributos atuais e do IBS recolhida através do SIMPLES Nacional. 22.2. Por fim, excluem-se do artigo os critérios de fixação das alíquotas singulares de referência, uma vez que essas deixam de existir no atual substitutivo.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
IX – 15% (quinze por cento) da redução da receita corrente líquida da União decorrente da variação da receita dos tributos a que se refere o inciso I do caput deste artigo. § 2º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a III do art. 159-B da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente: I – 18,75% (dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; II – 9% (nove por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; III – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição. § 3º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I e II do art. 159-C da Constituição Federal serão fixadas de modo a compensar, respectivamente: I – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição; II – 15% (quinze por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição. § 4º Observada metodologia estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição, as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência a que se referem este artigo serão fixadas: I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União; II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o ar-	a que se refere o art. 146, parágrafo único da Constituição; e II – a parcela do imposto sobre bens e serviços arrecadada através do regime simplificado de arrecadação de impostos e contribuições a que se refere o art. 146, parágrafo único da Constituição. § 5º Cabe à lei complementar detalhar a metodologia para a aplicação do disposto nesse artigo.	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
tigo anterior e do imposto sobre bens e serviços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente.		
Art. 120 do ADCT (PEC 45)		23. Os critérios de ajuste na distribuição federativa da receita previstos na PEC 45 são eliminados, uma vez que o modelo de compensação de perdas é substituído pelo modelo baseado no Fundo de Harmonização Federativa.
Art. 120. Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas: I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º; II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição. § 1º A diferença, a maior ou a menor, entre a receita total do imposto sobre bens e serviços, exclusive a parcela atribuível à União, e o valor apurado na forma do caput será distribuída entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federado, apurado com base nas alíquotas de referência. § 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano.	Removido	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
§ 3º A partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano de referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre os entes federados nos termos estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição. § 4º Caberá ao comitê gestor nacional, de que trata o § 6º do art. 152-A da Constituição Federal, operacionalizar a distribuição da receita do imposto nos termos referidos neste artigo.		
Art. 119 do ADCT (nova redação)		24. Esse artigo define os critérios de distribuição dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa. 24.1. Os critérios de distribuição dos recursos do Fundo ao longo da transição para o IBS são fixados no § 1º. Simplificadamente, a proposta é que se apure, em cada ano da transição e para cada ente da federação (inclusive a União), o ganho ou perda líquido de receita decorrente da redução das alíquotas dos tributos atuais e da elevação da respectiva alíquota de referência do IBS. Os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão destinados, sucessivamente, aos entes da federação que tiverem as maiores perdas líquidas de receita, medidas como percentual da receita dos tributos substituídos pelo IBS. 24.1.1. Operacionalmente os recursos do Fundo serão destinados ao ente com a maior perda líquida proporcional, até que sua perda proporcional seja igual à do ente com a segunda maior perda líquida proporcional. Em seguida os recursos serão destinados a esses dois entes, até que sua perda proporcional seja igual à do ente com a terceira maior perda líquida proporcional, e assim sucessivamente. O resultado desse mecanismo é que todos os entes que receberem
N/A	Art. 119. Os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão utilizados para recompor a perda de receita dos entes da federação decorrentes da substituição dos tributos a que se referem o art. 115, I e o art. 117, § 3º deste Ato pelo imposto sobre bens e serviços e pelo imposto seletivo, nos termos desse artigo. § 1º Do terceiro ao décimo anos subsequentes ao ano base: I – será apurada, para cada ente da federação: a) a redução da receita decorrente da diminuição das alíquotas dos tributos a que se referem o art. 115, I e o art. 117, § 3º deste Ato; b) o aumento da receita decorrente do acréscimo da respectiva alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços e, no caso da União, do imposto seletivo, acrescido da redução da despesa decorrente do disposto no art. 117, § 3º; c) o ganho ou perda proporcional de receita, correspondente à diferença entre o valor apurado nos termos a alínea “b” e o valor apurado nos termos da alínea “a”, dividido pelo valor apurado nos termos da alínea “a”; II – os recursos do Fundo de Har-	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	monização Federativa serão distribuídos para os entes da federação que registrarem as maiores perdas proporcionais, calculadas na forma da alínea "c" do inciso anterior, de modo a que a perda proporcional apurada com base na soma do montante de que trata a alínea "b" do inciso anterior com o montante recebido do Fundo seja a mesma para todos os entes da federação que receberem recursos do Fundo. § 2º A lei complementar poderá estabelecer limites máximos de compensação de perdas, pelo Fundo de Harmonização Federativa, para os Municípios cuja receita *per capita* do imposto de que trata a art. 115, I, "c" deste Ato seja superior a um múltiplo da média nacional. § 3º A partir do décimo primeiro ano subsequente ao ano base, os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão distribuídos entre os entes da federação: I – até o montante distribuído pelo Fundo no décimo ano subsequente ao ano base, corrigido pela inflação, proporcionalmente à distribuição observada nesse ano; II – proporcionalmente à distribuição da receita do imposto sobre bens e serviços entre os entes da federação, apurada com base nas respectivas alíquotas de referência, para a parcela dos recursos do Fundo que exceder o montante transferido nos termos do inciso I. § 4º Caso a receita do imposto sobre bens e serviços distribuída a cada Estado, Distrito Federal ou Município, acrescida dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa, seja inferior ao montante da perda de receita do ente decorrente da redução das alíquotas dos tributos a que se referem o art. 115, I deste Ato, corrigida pela inflação, a parcela do imposto sobre bens e serviços transferida aos entes nos termos do art. 152-A, § 5º, II e III da Constituição será reduzida proporcionalmente e distribuída na forma	recursos do Fundo terão a mesma perda líquida proporcional, ou seja, estabelece-se um limite máximo de perda para todos os entes da federação. 24.2. O § 2º do artigo prevê a possibilidade de que o modelo de compensação de perdas através do Fundo de Harmonização Federativa não beneficie a parcela da perda de ISS dos municípios que resulte de uma arrecadação per capita do ISS superior a um múltiplo da arrecadação per capita média do país, nos termos definidos na lei complementar. O objetivo, nesse caso, é não compensar parte das perdas de receita de municípios que têm uma receita per capita de ISS extremamente elevada, o que usualmente resulta da concessão de benefícios fiscais para a atração de empresas que, na ausência de tais benefícios, se instalariam em outros municípios. 24.3. No § 3º são estabelecidos os critérios para a distribuição dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa depois de encerrada a transição para o IBS. Por esses critérios, os entes da federação que receberam recursos do Fundo no último ano da transição seguem recebendo o montante transferido pelo Fundo nesse ano, corrigido pela inflação. Caso a receita do Fundo exceda a esse valor, o montante excedente é distribuído entre todos os entes da federação, proporcionalmente à distribuição da receita do IBS apurada com base nas alíquotas de referência do imposto. 24.4. O § 4º estabelece um critério de ajuste adicional para os Estados e Municípios, a ser acionado caso a soma da receita do IBS com o montante

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	do inciso II do § 1º desse artigo, até que: I – nenhum ente tenha perda real de receita; ou II – na hipótese de a arrecadação do imposto sobre bens e serviços ser insuficiente para garantir o disposto no inciso anterior, até que a perda proporcional de todos os entes seja a mesma. § 5º Os recursos do Fundo de Harmonização Federativa transferidos para os entes da federação serão considerados, para todos os fins, receita do imposto sobre bens e serviços. § 6º O Tribunal de Contas da União definirá os critérios para a distribuição dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa entre os entes da federação nos termos desse artigo, observada metodologia de cálculo fixada em lei complementar.	recebido do Fundo de Harmonização Federativa seja inferior à perda de receita dos tributos atuais, corrigida pela inflação. Neste caso, o montante de IBS transferido aos entes em função da aquisição de bens e serviços pelos entes (art. 152-A, § 5º, II da Constituição) ou do consumo final nos entes (art. 152-A, § 5º, III) é reduzido proporcionalmente até que nenhum Estado ou Município tenha perda real de receita ou até que a perda proporcional seja a mesma para todos os Estados e Municípios. Vale notar que é pouco provável que esse critério de ajuste adicional seja utilizado, pois, supondo que o modelo do Fundo de Transição Federativa resulte em uma perda líquida proporcional máxima de 4% para todos os entes da federação, o ajuste adicional só seria acionado caso o crescimento real da receita do IBS e dos tributos atuais fosse inferior a 0,5% ao ano ao longo dos oito anos da transição.
Art. 120 do ADCT (nova redação)		25. Esse artigo estabelece os critérios para a regulamentação, por lei complementar, do ressarcimento, aos contribuintes, dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS, eventualmente remanescentes ao final da transição. 25.1. O § 1º estabelece que deverão ser ressarcidos os saldos credores homologados pelos respectivos entes da federação, definindo que a lei complementar estabelecerá um prazo máximo para a homologação. 25.2. O § 2º define que, para fins do ressarcimento de que trata esse artigo, consideram-se saldos credores todos os créditos dos tributos atuais não aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação. Isso significa que o dispositivo alcança não apenas
	Art. 120. Os saldos credores existentes ao final do nono ano subsequente ao ano base relativos aos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II e às contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e o art. 239 da Constituição serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes da federação, nos termos de lei complementar. § 1º O ressarcimento de que trata esse artigo alcança os saldos credores homologados pelos respectivos entes da federação, observadas as seguintes diretrizes: I – apresentado o pedido de homologação, o ente da federação deverá se pronunciar em prazo máximo estabelecido na lei complementar referida no caput desse artigo; II – na ausência de posicionamento sobre o pedido de homologação no prazo previsto no inciso anterior, os respectivos saldos credores serão considerados	

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	automaticamente homologados. § 2º Para fins do disposto nesse artigo considera-se como saldo credor relativo aos tributos referidos no caput: I I – todos os créditos relativos às mercadorias, bens e serviços adquiridos pelos contribuintes que não tenham sido aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação, independentemente de sua destinação e do prazo originalmente previsto para seu aproveitamento; II – outros valores relativos aos tributos referidos no caput, cujo ressarcimento ou restituição seja devido aos contribuintes, independentemente de sua origem. § 3º Por opção do contribuinte, o ressarcimento previsto no caput desse artigo poderá ser efetuado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente, observado que: I – as características dos títulos serão definidas em lei complementar, observada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos; II – a remuneração dos títulos será equivalentes à de títulos da dívida pública federal com características semelhantes; III – o valor correspondente ao principal e aos juros dos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do imposto sobre bens e serviços, hipótese na qual será deduzido do montante transferido pela Agência Tributária Interfederativa para o respectivo ente. § 4º A lei complementar poderá: I – estabelecer prazos antecipados para a conversão em títulos da dívida pública de parcela dos saldos credores dos tributos referidos no caput; II – estabelecer montantes de ressarcimento mínimo, pelos entes da federação, de créditos acumulados, de modo a limitar o aumento do montante dos saldos credores dos tributos de que trata o caput desse artigo entre a	os créditos acumulados decorrentes de exportações, mas também os saldos credores relacionados à operação normal da empresa que não tenham sido aproveitados por conta da extinção dos tributos atuais, bem como créditos a serem recuperados ao longo do tempo (por exemplo, decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado) que ainda não tenham sido aproveitados. O inciso II do parágrafo também estabelece que o ressarcimento alcança outros valores relacionados aos tributos extintos e não ressarcidos aos contribuintes, caso, por exemplo, de créditos decorrentes de decisões judiciais favoráveis aos contribuintes. 25.3. O § 3º estabelece que, por opção do contribuinte, os saldos credores poderão ser securitizados, ou seja, substituídos por títulos da dívida pública do respectivo ente. Também se estabelece que a remuneração dos títulos será equivalente à de títulos da dívida pública federal com características semelhantes (juros de mercado) e que a distribuição dos vencimentos dos títulos se dará ao longo do tempo em prazo máximo não inferior a 20 anos. Adicionalmente, no inciso III se estabelece que, na hipótese de inadimplemento pelo ente da federação, o valor do principal e dos juros inadimplida terá poder liberatório para fins de pagamento do IBS, sendo o respectivo montante deduzido da parcela destinada pela Agência Tributária Interfederativa ao respectivo ente. 25.4. O § 4º estabelece que o processo de securitização de saldos credores poderá ser antecipado (para saldos credores já existentes), não sendo necessário aguardar a extinção dos tributos atuais. O inciso II desse parágrafo define que a

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
	data de promulgação da lei complementar de que trata este artigo e a data referida no caput. § 5º O disposto neste artigo se aplica também a créditos dos tributos referidos no caput que venham a ser reconhecidos após o prazo estabelecido no caput.	lei complementar poderá estabelecer critérios de ressarcimento mínimo dos créditos acumulados dos tributos atuais, ao longo da transição, de modo a evitar o aumento dos saldos credores durante esse período. 25.5. O § 5º, por fim, prevê que as disposições deste artigo serão também aplicáveis aos créditos dos tributos substituídos pelo IBS que forem reconhecidos após o final da transição.

XV - SIMULAÇÕES DOS IMPACTOS MACROECONÔMICOS, SETORIAIS E DISTRIBUTIVOS DA PEC 45/2019

Edson Paulo Domingues[139]
Debora Freire Cardoso[140]

Outubro de 2020

Essa Nota Técnica, elaborada a pedido do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresenta projeções dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos de uma reforma tributária nos moldes da proposta na PEC 45/2019, que tramita na Câmara dos deputados. De maneira geral, a PEC 45 propõe a unificação de 5 tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) em um imposto sobre valor adicionado, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). As projeções foram feitas a partir de um modelo de simulação de Equilíbrio Geral Computável (EGC), desenvolvido com base nos dados das Contas Nacionais do IBGE para o ano de 2015.

O modelo adota hipóteses usuais de modelos EGC. Resumidamente, os 68 setores produtivos minimizam custos de produção sujeitos a uma tecnologia de retornos constantes de escala, em que a combinação de insumos intermediários e fator primário (agregado) é determinada por coeficientes fixos (Leontief). Na composição dos insumos há substituição via preços entre variedades domésticas e importadas, por meio de funções de elasticidade de substituição constante (CES). Na composição dos fatores primários também há substituição via preço entre capital e trabalho por funções CES. A demanda das famílias representativas segue uma função de utilidade não-homotética Stone-Geary, que divide o consumo dos bens e serviços em parcelas de "luxo" e "subsistência", reservando uma parcela fixa do gasto em subsistência e uma

---

[139] Doutor em Economia, Professor Associado do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG.

[140] Doutora em Economia, Professora Adjunta do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG.

parcela residual em "gasto de luxo", o que permite que modificações na renda causem modificações diferenciadas no consumo dos produtos, daí seu caráter não-homotético. Na composição do consumo de produtos pelas famílias entre doméstico e importado utilizam-se funções de elasticidade de substituição constante (CES). O modelo possui 11 famílias representativas, divididas por classes de renda de acordo com a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2018.

As exportações setoriais respondem a curvas de demanda negativamente associadas aos custos domésticos de produção e positivamente afetadas pela expansão exógena da renda internacional, adotando-se a hipótese de país pequeno no comércio internacional. O consumo do governo é tipicamente exógeno, podendo estar associado ou não ao consumo das famílias ou à arrecadação de impostos. Os estoques se acumulam de acordo com a variação da produção. O investimento e o estoque de capital seguem mecanismos de deslocamento setorial e de acumulação a partir de regras pré-estabelecidas, associadas a taxas esperadas de retorno e de depreciação do estoque de capital. Assim, setores com elevação na taxa esperada de retorno, calculada endogenamente, atraem investimento. O fator trabalho também segue mecanismos de deslocamento setorial a partir do diferencial de rendimentos. O modelo possui 86.628 equações e 95.205 variáveis, e é operacionalizado com o software Gempack.[141]

A estratégia de simulação consistiu, primeiro, na preparação dos dados de tributos no modelo. A proposta de reforma considera IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. Como esses três últimos estão agregados na categoria "Outros impostos menos subsídios" das Tabelas de Recursos e Usos de 2015 (IBGE), foi necessário separá-los desse conjunto, considerando os outros impostos que também estão nessa categoria (CIDE Combustíveis, ITBI, IOF, Contr. Conc. Prognósticos, CIDE-Remessas, Contr. Rec. Telecom, Contr. Rec. Energ. Elétrica). Também foi discriminado, setorialmente, o valor recolhido através do SIMPLES dos cinco tributos substituídos pelo IBS, pois o SIMPLES não é afetado pela PEC 45. Na base de dados do modelo foram criados dois conjuntos de impostos: Reforma (REF) e Não Reforma (NREF), com sua distribuição por produto seguindo os dados da tabela de recursos e usos (TRU). Após esses ajustes, o total de impostos que estão incluídos na

[141] O modelo segue a estrutura teórica do utilizado em Souza, Cardoso e Domingues (2016) e Domingues *et. al* (2015). Diversos trabalhos utilizam modelos EGC para questões tributárias, vide por exemplo para o Brasil: Haddad e Domingues (2003) e Cardoso (2016).

simulação de reforma alcançou o montante de R$ 713 bilhões na base de dados de 2015, já deduzido o SIMPLES (Tabela 1).

Tabela 1: Impostos considerados nas simulações, 2015 (R$ milhões)

Impostos	R$ milhões
IPI	47.608
ICMS	386.584
ISS, PIS, COFINS	278.947
Total	**713.138**

Fonte: IBGE e RFB.

A estratégia de simulação consistiu na eliminação dos tributos do vetor REFORMA de todos os usos (intermediário, investimento, famílias, consumo do governo) e na introdução de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com alíquota única e com sistema de créditos e débitos relativos à compra de insumos. As exportações e o investimento são desonerados do IBS. Foram também excluídos dos choques da reforma alguns serviços que estão fora do escopo da reforma e da incidência de tributos: aluguel não imobiliário, saúde pública, educação pública e administração pública. Além disso, no setor de instituições financeiras a incidência permaneceu cumulativa em 2/3 da base do imposto e não cumulativa em 1/3 da base, conforme parâmetros fornecidos pelo Centro de Cidadania Fiscal.

As simulações adotam algumas hipóteses de funcionamento da economia, que determinam a sua forma de ajuste aos choques da reforma tributária:

- Estática comparativa de "longo prazo": realocação de fatores, produção, consumo e mudanças de preços relativos;
- Emprego setorial endógeno e salário real fixo (oferta elástica de trabalho);
- Capital e investimento setorial endógeno (ajustamento/realocação via diferencial de taxas de retorno);
- Consumo das famílias endógeno com ajustamento determinado pela renda de fatores e preços;
- Consumo do governo fixo;
- Importações endógenas via preços relativos e atividade setorial; exportações respondem a preços domésticos (país pequeno em comércio internacional);

- Saldo comercial de bens e serviços, como proporção do PIB, constante em torno da média histórica 2000-2017 (0,04% PIB).

Partindo da hipótese de que a reforma tributária manterá a carga tributária neutra (ou seja, que a arrecadação do IBS será igual à arrecadação dos cinco tributos por ele substituídos como proporção do PIB) foram realizados quatro exercícios de simulação – de acordo com as hipóteses de inclusão de impostos seletivos e ganhos de produtividade.

No exercício de simulação padrão, nenhum ajuste é feito, para além dos já descritos acima.

Na simulação com seletividade, foi incorporada ao modelo a cobrança de impostos seletivos sobre fumo, bebidas e combustíveis fósseis. Nessa simulação, os setores alvo de seletividade (Produtos do Fumo, Bebidas e Outros Produtos do Refino do Petróleo) têm a mesma incidência do IBS que os demais setores, mas é adicionado um imposto seletivo cumulativo (que não dá direito a crédito) de forma que a carga tributária de cada um desses setores não se altere em relação ao observado em 2015. Como a receita do imposto seletivo repõe parte da perda de receita dos tributos atuais, a alíquota do IBS necessária para manter a carga tributária atual é menor que a resultante da simulação padrão.

Segundo informações recebidas da equipe do Centro de Cidadania Fiscal, a perspectiva é que a PEC 45 seja acompanhada da cobrança de impostos seletivos, nos termos descritos acima. Nesse contexto, a simulação com seletividade deve ser entendida como a simulação base dos efeitos da PEC 45, no que diz respeito aos impactos da eliminação da cumulatividade do sistema atual e à homogeneização da alíquota incidente no consumo dos diversos bens e serviços. Já a primeira simulação (padrão), deve ser entendida como um contrafactual do que ocorreria caso não houvesse a cobrança do imposto seletivo.

Por fim, foram feitas mais duas simulações visando incluir outros efeitos da reforma tributária sobre a produtividade que não são capturados pela simulação base – tais como a redução de custos administrativos e do contencioso tributário, bem como a correção de distorções geográficas na alocação de capital. Tais simulações tomaram por referência o trabalho de Borges (2020)[142], segundo o qual a reforma representaria um aumento da produtividade total dos fatores de 14,4% em 15

[142] Divulgado na forma de nota técnica do Centro de Cidadania Fiscal.

anos e 16,4% no longo prazo. Nas simulações com o modelo EGC assumimos que este efeito ocorre na produtividade do capital, visto que fatores associados à produtividade do trabalho no longo prazo (educação, por exemplo) não têm relação direta com a reforma tributária.

Partindo dos resultados desse trabalho, foram feitos dois exercícios de simulação: um, otimista, supondo que a produtividade do capital se eleva de modo a que o crescimento do PIB alcança 20% no longo prazo (estimativa de Borges, 2020, para o aumento do PIB potencial em 15 anos); outro, mais conservador, supondo que a produtividade do capital se eleva de forma a produzir um aumento do PIB potencial de 12% no longo prazo.

Assim, os exercícios de simulação desdobram-se em quatro cenários, listados no Quadro 1.

Quadro 1: Resumo das simulações da Reforma Tributária

Cenário	Impostos Seletivos	Ganho de Produtividade
Padrão	Sem seletivos	-
Base	Com seletivos	-
Cenário (A)	Com seletivos	Conservador
Cenário (B)	Com seletivos	Otimista

Fonte: Elaboração própria.

No exercício padrão (sem seletivos), é projetada a alíquota de IBS que mantém inalterada a carga tributária dos tributos alvo da reforma (aproximadamente 11,9 % PIB em 2015). O procedimento é feito de forma sequencial: todos os insumos desonerados e inserção do IBS.

Para a simulação base (com seletivos) apura-se o montante da perda de receita com fumo, bebidas e combustíveis fósseis decorrente da adoção de alíquota uniforme do IBS por mecanismos do modelo. Em seguida, insere-se o imposto seletivo para esses setores, realizando-se uma nova rodada de simulação para o reajuste da alíquota do IBS, de forma a garantir que a carga tributária obtida pela cobrança do IBS e dos seletivos permaneça constante. Nas simulações com ganhos de produtividade esse elemento também é considerado.

As simulações foram efetuadas em exercícios de estática comparativa, o que permite observar o efeito de cada elemento adicional

colocado na reforma (eliminação da estrutura tributária original e inclusão do IBS, seletividade e ganho de produtividade). Os resultados das simulações devem ser lidos como um "contrafactual", de como seria a economia brasileira em uma situação com a estrutura tributária proposta pela PEC 45. As alterações capturadas pelas variáveis das simulações padrão e base indicam a ineficiência existente na economia brasileira em função da cumulatividade e das distorções setoriais da estrutura tributária atual. Nos cenários com ganho de produtividade, busca-se simular os demais efeitos da reforma tributária.

A Tabela 2 reporta os resultados macroeconômicos das simulações. A reforma teria impactos positivos no PIB em todos os exercícios simulados.

Nos cenários sem o efeito produtividade, o impacto no PIB seria da ordem de 4%. Todos os agregados macroeconômicos apresentariam desvio positivo (Consumo das Famílias, Investimentos, Exportações e Importações). Merece destaque o grande aumento do investimento nos cenários padrão e base (superior a 16%), o que mostra o quanto as distorções do atual sistema tributário impactam a acumulação de capital na economia brasileira. Vale lembrar que o Gasto do Governo está mantido fixo na simulação. A expansão da atividade econômica seria acompanhada de elevação na utilização de ambos os fatores produtivos: trabalho e capital, refletindo o aumento do emprego (horas trabalhadas) e do investimento relativamente à situação da economia em 2015.

A alíquota do IBS seria de 26,3% no cenário padrão (sem impostos seletivos) e de 24,2% no cenário base (com impostos seletivos). Ou seja, a cobrança dos impostos seletivos resulta em uma redução da alíquota do IBS de cerca de dois pontos percentuais.

A incorporação do efeito de produtividade de longo prazo eleva o efeito positivo na economia (PIB) a 12% no cenário conservador (A) e a 20% no cenário otimista (B). Destaca-se, nesses cenários, o aumento relevante do consumo das famílias (que alcança 12,5% no cenário A e 24,2% no cenário B) e, também, das exportações (11,7% no cenário A e 17,4% no cenário B). Os investimentos também apresentam crescimento relevante (20,3% no Cenário A e 25% no cenário B), mas sua variação relativamente ao projetado nos cenários sem o efeito da produtividade é menor que no caso do consumo das famílias e das exportações.

O crescimento da atividade econômica (PIB) está associado aos benefícios de eficiência alocativa que a reforma tributária gera,

além do efeito sobre o investimento e crescimento do estoque de capital. Os ganhos de bem-estar das famílias podem ser avaliados monetariamente pela Variação Equivalente, que mede o ganho de renda, tendo por referência os preços iniciais e a renda inicial da família representativa, equivalente ao gerado pela alteração de preços e renda resultantes da reforma tributária. Estes ganhos da reforma se situam entre 113 e 127 bilhões de reais nas simulações sem o efeito produtividade, o que corresponderia a cerca de 2% da renda das famílias no ano de 2015.

Nas simulações com ganhos de produtividade nota-se que um dos impactos mais relevantes se dá na elevação da Variação Equivalente, que chega a R$ 559 bilhões no cenário conservador (A) e a mais de R$ 1 trilhão no cenário otimista (B), correspondendo a 9,3% e 16,9% da renda das famílias, respectivamente. Uma das consequências desse grande aumento do bem estar das famílias é a expansão significativamente mais elevada de seu consumo nesses cenários.

Tabela 2 Resultados Macroeconômicos
(simulações da PEC 45 com Carga Tributária Neutra)

Variável		Padrão	Com seletivos		
			Base	Conserv. Cenário A	Otimista Cenário B
PIB	var. % real	3,99	4,14	12,00	20,00
Consumo Famílias	var. % real	1,14	1,49	12,55	24,21
Investimento	var. % real	16,64	16,39	20,30	25,02
Exportações	var. % real	6,05	6,09	11,68	17,42
Importações	var. % real	3,41	3,71	9,54	15,61
Fator Trabalho	var. % real	2,47	2,68	7,46	12,63
Fator Capital	var. % real	6,05	6,05	9,44	11,64
Alíquota IBS	% ad valorem	26,35	24,19	24,19	24,19
Bem Estar: Variação Equivalente da Renda das Famílias	R$ milhões	112.907	126.975	559.345	1.013.803
	% Consumo	2,94%	3,31%	14,6%	26,4%
	% Renda	1,89%	2,12%	9,3%	16,9%
Deflator do PIB	var. %	-0,51	-0,83	-3,81	-7,26

Fonte: Resultados das Simulações.

A expansão da atividade econômica está relacionada à queda dos custos de produção com a reforma. A queda nos custos dos insumos intermediários ocorre pelo fim da cumulatividade tributária, que impunha custo elevado à produção. O efeito da queda do custo do capital, concomitantemente à queda de custo dos insumos intermediários, reduz o custo por unidade produzida, elevando o investimento e, consequentemente, o uso de capital, que é acompanhado da ampliação do uso do fator trabalho, dadas as combinações especificas das funções de produção setorial, ampliando a produção. A redução dos custos de produção se reflete no preço dos bens, gerando um desvio negativo nos preços internos, que podem ser representados, na média, pelo Deflator do PIB.

O consumo das famílias responde à elevação de renda e modificações de preços. Com a eliminação dos tributos no consumo intermediário, a tributação do IBS recairia integralmente sobre o consumo final, o que encarece o preço ao consumidor de certos produtos. No entanto, dois pontos são importantes. Por um lado, a variação do preço ao consumidor reflete a queda nos preços básicos (redução de preços decorrente da desoneração dos insumos) e o aumento marginal dos impostos, que agora têm maior incidência no consumo final. Por outro lado, a renda das famílias apresenta uma tendência de crescimento em decorrência do aumento do emprego. O resultado final sobre o consumo das famílias é positivo pois o efeito renda compensa o efeito nos preços, o que se reflete no aumento do consumo real das famílias em todos os cenários. Nas simulações com ganhos de produtividade, o efeito de expansão da renda e do consumo prepondera fortemente sobre os efeitos de modificações de preços.

As exportações, como não são tributadas pelo IBS, teriam aumento importante refletindo a queda nos custos produtivos. Dada a hipótese de país pequeno e elasticidade preço positiva, observa-se aumento das exportações. As importações, por sua vez, também se elevariam, dado o aumento da atividade interna. A hipótese de manutenção do saldo comercial como proporção do PIB (que, implicitamente, reflete um ajuste na taxa de câmbio) garante que a economia não acumula superávits relevantes em decorrência da reforma.

As magnitudes dos impactos são próximas entre as simulações sem o efeito produtividade. Vale notar que a simulação padrão gera maior aumento do investimento, comparativamente à simulação que inclui seletivos, ao passo que o consumo das famílias se amplia mais com a presença de seletivos, de modo que os impactos no PIB ficam muito próximos. Esses resultados mostram que a inclusão de impostos seletivos, ainda que mantenha parte da cumulatividade nesses setores, não

cria distorções significativas, gerando, ao contrário, um pequeno aumento do PIB no cenário com seletividade.

Os resultados setoriais (Tabela 3) mostram que o macrossetor com maiores ganhos com a reforma em termos de atividade econômica seria a indústria, o que se deve ao fato de que é o setor mais dependente de investimentos em ativos fixos, e, principalmente, a que as alíquotas dos tributos incidentes sobre o consumo de bens industriais são mais elevadas que as alíquotas incidentes sobre os demais bens e serviços. Nos cenários sem efeito produtividade, o aumento da produção da indústria supera 8%, enquanto nos cenários que incorporam os ganhos de produtividade, o aumento da atividade do macrossetor ultrapassa 16% (cenário A) e 25% (cenário B).

Mas a reforma tributária também beneficia os demais macrossetores da economia. Mesmo nos cenários sem aumento da produtividade haveria aumento da produção da agropecuária (pouco mais de 3%) e do setor de serviços (cerca de 2,5%). Esse resultado se dá porque os efeitos da redução da cumulatividade e da ampliação da renda das famílias mais que compensam o aumento da alíquota do IBS incidente sobre o consumo relativamente aos tributos atuais em alguns subsetores da agropecuária e dos serviços. Em particular, cabe notar que a redução do custo dos insumos (indicador do grau de incidência cumulativa do sistema tributário atual) é mais relevante para os macrossetores de serviços e, principalmente, de agropecuária, que para o macrossetor industrial. Quando se incorpora o efeito do aumento da produtividade, o impacto sobre a produção da agropecuária e do macrossetor de serviços torna-se mais relevante, ultrapassando 10% no cenário conservador e 18% no cenário otimista.

Tabela 3 – Impacto da reforma tributária da PEC 45 sobre a atividade setorial e o índice de custo de insumos

	Simulações			
	Padrão	Base	Conserv. Cenário A	Otimista Cenário B
Atividade setorial (var. %)				
Agropecuária	3,32	3,43	10,58	18,19
Indústria	8,38	8,06	16,65	25,69
Serviços	2,50	2,72	10,10	18,02
Custo dos insumos (var. %)				
Agropecuária	-12,01	-10,89	-13,34	-15,59
Indústria	-8,40	-8,00	-9,01	-11,19
Serviços	-8,62	-8,22	-10,44	-12,60

Fonte: resultado das simulações.

As simulações também permitem avaliar aspectos do impacto da reforma sobre a desigualdade de renda e consumo das famílias. O modelo possui 11 categorias de famílias distribuídas pela renda domiciliar em salários-mínimos, com vetores específicos de consumo dos 126 produtos da Tabela de Recursos e Usos em cada grupo familiar (utilizamos os dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2018 para a decomposição do vetor de consumo para essas classes). Os resultados das simulações de reforma tributária nos diferentes grupos de renda de famílias estão na Tabela 4. Os ganhos de bem-estar foram medidos pela variação equivalente de renda em cada grupo familiar, dividida pelo número de domicílios em cada grupo. Tais resultados, que refletem o aumento do poder de compra das famílias (medido como proporção da renda) resultam, de um lado, do aumento da renda das famílias e, de outro, da variação do custo médio da cesta de consumo de cada faixa de renda, resultante da migração do sistema tributário atual para o modelo de tributação homogênea do consumo proposto na PEC 45.

Os resultados mostram que a reforma beneficia todos os grupos de renda, mas especialmente as famílias das faixas inferiores. Quando o elemento de produtividade é incluído nas hipóteses de simulação, os ganhos são mais homogêneos entre as faixas de renda, mas ainda assim são ganhos de caráter progressivo ao beneficiar mais as menores faixas de renda. Os grupos domiciliares até 8 salários-mínimos

apresentam ganhos acima da média em todas as simulações (destacados em cinza na tabela).

Esse resultado decorre essencialmente do fato de que, no sistema atual, a cesta de consumo das famílias de maior renda (mais intensiva em serviços) é menos tributada que a cesta de consumo das famílias mais pobres (mais intensiva em mercadorias). Vale notar que as simulações não incorporam o modelo de isenção personalizada (devolução do imposto para as famílias de menor renda), que consta da proposta da PEC 45, o qual tende a tornar o impacto da reforma tributária ainda mais progressivo.

Tabela 4 - Impacto de Bem-Estar domiciliar da Reforma Tributária, por tipo de domicílio e simulação (variação equivalente em % da renda por domicílio)

Renda domiciliar	Simulações			
	Padrão	Base	Conserv. Cenário A	Otimista Cenário B
0-1 s.m.	3,0%	3,2%	10,2%	17,5%
1-2 s.m.	2,8%	3,0%	10,1%	17,4%
2-3 s.m.	2,7%	2,9%	10,0%	17,4%
3-5 s.m.	2,5%	2,7%	9,8%	17,3%
5-6 s.m.	2,3%	2,5%	9,6%	17,1%
6-8 s.m.	2,0%	2,2%	9,4%	17,0%
8-10 s.m.	1,8%	2,0%	9,3%	16,9%
10-15 s.m.	1,4%	1,7%	9,0%	16,7%
15-20 s.m.	1,1%	1,3%	8,5%	16,2%
20-30 s.m.	0,6%	1,0%	8,4%	16,3%
Acima de 30 s.m.	0,2%	0,6%	8,1%	16,1%
Média	**1,9%**	**2,1%**	**9,3%**	**16,9%**

Fonte: Resultados das Simulações. Em destaque (cinza), faixas de renda com ganhos percentuais acima da média em cada simulação.

Detalhamento dos impactos setoriais

No Anexo I são apresentados os impactos sobre a atividade setorial com maior grau de desagregação, enquanto no Anexo II apresenta-se a variação do índice de custo dos insumos para os diversos setores da economia.

Como esperado, os setores industriais são aqueles com melhor desempenho em termos de aumento da produção. Para as simulações sem o efeito de produtividade, os setores da indústria de transformação com maiores ganhos são Máquinas e equipamentos mecânicos (ganho médio no nível de atividade de 14%) e Automóveis, Caminhões e Utilitários (ganho médio no nível de atividade de 12%). O setor de construção, no entanto, seria aquele com maior impacto positivo no nível de atividade: ganho médio de 16%.

No caso da agropecuária, todos os principais setores (agricultura, pecuária e produção florestal e pesca) apresentam crescimento da produção em todos os cenários, o mesmo acontecendo com a indústria de alimentos. Esse crescimento é mais relevante nos cenários que incorporam o efeito positivo da reforma tributária sobre a produtividade.

Por fim, no caso dos serviços, embora a maioria dos setores seja beneficiada em todos os cenários, alguns setores apresentam queda relativa no nível de atividade nas simulações sem os efeitos de produtividade: Alimentação fora de casa, Saúde mercantil, Educação mercantil, Organizações associativas e Serviços pessoais. A queda no nível de atividade desses setores nas simulações decorre da caracterização do tipo de atividade prestada, que é essencialmente voltada a consumidores finais e tem menor proporção de insumos intermediários na produção do serviço, sendo menos beneficiada, portanto, pela redução da cumulatividade que resulta da reforma tributária. Em contrapartida, a incidência do IBS nas vendas finais tende a encarecer o custo final desses serviços para as famílias. Assim, a queda no custo dos insumos intermediários nesses setores não seria suficiente para compensar o efeito do aumento do imposto incidente sobre a prestação de serviços para as famílias. Vale ressaltar, contudo, que os ganhos para os consumidores (famílias) são positivos para todas as faixas de renda, mesmo com esse efeito sobre os setores de serviços.

Quando se consideram os efeitos de aumento da produtividade, nas duas últimas colunas da Tabela do Anexo I, observa-se que mesmo nesses setores de serviços o impacto se tornaria positivo, sendo inclusive os que mais adicionam ganhos relativamente à simulação sem efeitos de produtividade. Esse é um resultado esperado, dada a elevação de

renda das famílias. Segundo as simulações realizadas, portanto, quando se consideram a totalidade dos efeitos da reforma tributária, incluindo o efeito sobre a produtividade, verifica-se aumento da atividade em todos os setores da economia, mesmo no cenário conservador.

REFERÊNCIAS

BORGES, B. *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*. Nota técnica preparada para o Centro de Cidadania Fiscal. CCiF, Junho de 2020. Acessível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

CARDOSO, D. F. *Capital e trabalho no Brasil no século XXI: o impacto de políticas de transferência e de tributação sobre desigualdade, consumo e estrutura produtiva*. 2016. Tese (Economia) - Universidade Federal de Minas Gerais.

DOMINGUES, E. P.; ANDRADE, MV; CHEIN, F; SANTIAGO, F S; PEROBELLI, F F; MOTTA, G P. *Uma análise dos impactos econômicos e setoriais do programa FARMÁCIA POPULAR do Brasil*. Pesquisa e Planejamento Econômico (Rio de Janeiro). , v.45, p.459 - , 2015.

DOMINGUES, E. P.; HADDAD, E. A. *Política Tributária e Re-localização*. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 57, n.4, p. 515-537, 2003.

SOUZA, K. B.; CARDOSO, D. F.; DOMINGUES, E. P. *Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: Uma análise de equilíbrio geral computável*. Revista Brasileira de Economia (Impresso), v.70, p.99 - 125, 2016.

Anexo I - Impactos na atividade setorial da reforma tributária da PEC 45
(var. % do PIB setorial)

			Simulações	
	Padrão	Base	Conserv. (A)	Otimista (B)
1 AgricultOut	3,5	3,5	10,8	18,6
2 Pecuaria	2,9	3,2	9,8	16,8
3 FloresPesc	3,1	3,5	11,5	20,0
4 ExtrCarvMin	11,0	10,9	17,7	25,0
5 PetroleoGas	8,2	7,1	18,0	28,8
6 MinerioFerro	6,6	6,5	16,4	26,0
7 MinMetalNfer	8,9	8,2	16,6	24,7
8 Alimentos	1,7	2,1	9,5	17,3
9 Acucar	3,9	4,1	8,5	13,4
10 OutrAlim	1,7	2,0	9,7	17,7
11 Bebidas	4,0	2,5	11,9	21,7
12 ProdFumo	6,0	2,6	9,0	15,8
13 Texteis	4,5	5,2	15,6	26,6
14 ArtVestuario	2,8	3,5	13,8	24,6
15 CouroCalcado	4,1	4,7	13,8	23,3
16 ProdMadeira	7,1	7,5	15,1	23,2
17 CelulosPapel	5,1	5,4	13,9	22,9
18 JornRevDisc	3,7	4,0	12,6	21,6
19 RefPetroleo	9,1	4,9	16,4	28,4
20 Biocomb	7,6	6,7	20,9	35,6
21 ProdQuimicos	7,2	7,0	15,5	24,6
22 DefAgricolas	8,0	8,1	16,0	24,6
23 PerfumarOut	7,6	8,2	19,6	31,6
24 ProdFarmac	2,2	2,8	12,5	22,8
25 BorracPlast	7,6	7,9	16,7	26,1
26 PrMNaoMet	12,7	12,6	18,4	24,8

27 ProdFerro	9,7	9,7	17,3	25,3
28 ProdMetalNfe	9,1	9,2	17,2	25,5
29 ProdMetal	9,7	9,9	18,7	28,2
30 EscrEletoInf	12,2	12,6	21,6	31,3
31 MaqEquipElet	10,9	11,3	20,7	30,6
32 MaqEquipMec	13,7	13,9	20,0	26,9
33 AutoUtiliCam	11,2	11,8	23,6	36,2
34 PecVeicAutom	9,0	9,6	19,7	30,5
35 OutEqTransp	9,6	10,2	18,8	27,9
36 MovIndDivers	4,1	4,7	15,0	26,0
37 MaqEquipManu	8,6	8,7	17,2	26,3
38 EletrOutUrba	7,1	7,5	20,7	33,3
39 AguaEsg	-0,9	-0,2	9,9	20,6
40 Construcao	15,5	15,4	19,5	24,3
41 Comercio	4,6	4,8	14,2	24,1
42 TranspTerr	4,4	4,2	13,6	23,5
43 TranspAereo	9,1	9,1	17,9	27,4
44 TranspArmCor	3,0	3,3	11,8	20,8
45 Alojamento	4,4	5,1	13,9	23,5
46 Alimentacao	-1,2	-0,5	9,1	19,2
47 EdicImpres	0,2	0,8	9,4	18,5
48 TvRadioCin	4,4	4,8	14,2	24,0
49 Telecom	4,5	5,2	15,9	27,0
50 ServInformac	9,8	9,9	16,4	23,4
51 FinancSeguro	2,9	3,1	12,3	22,1
52 ServImobAlug	4,9	5,0	14,8	25,5
53 AtivJuriCont	4,7	4,8	13,6	22,9
54 ServArqEng	12,0	12,1	17,4	23,4
55 OutrProfCien	4,5	4,7	13,6	23,0
56 AlugNImob	6,5	6,8	17,9	29,1
57 OutAtivAdm	1,7	2,2	9,5	17,2
58 AtivVigSeg	3,1	3,2	9,8	16,7

61 EducMercant	-6,3	-5,4	5,2	17,9
63 SaudeMercant	-4,5	-3,7	6,2	17,6
64 AtivArtCriat	1,2	2,2	12,3	23,0
65 OrgAssocPess	-3,3	-2,6	6,3	15,7
66 ServPess	-7,2	-6,3	3,8	16,2

Fonte: resultados das simulações.

Anexo II – Índice de Custo de Insumos (Variação %)

			Simulações	
	Padrão	Base	Conserv. (A)	Otimista (B)
1 AgricultOut	-12.1	-10.8	-13.2	-15.3
2 Pecuaria	-12.2	-11.3	-13.9	-16.3
3 FloresPesc	-10.7	-9.6	-12.7	-15.5
4 ExtrCarvMin	-9.0	-7.7	-10.3	-12.6
5 PetroleoGas	-6.9	-7.0	-9.4	-11.6
6 MinerioFerro	-7.8	-6.1	-8.9	-11.5
7 MinMetalNfer	-8.3	-6.5	-9.2	-11.7
8 Alimentos	-6.4	-6.2	-9.1	-11.9
9 Acucar	-4.0	-4.0	-4.7	-5.9
10 OutrAlim	-6.0	-5.6	-8.5	-11.3
11 Bebidas	-7.8	-7.1	-1.8	-4.7
12 ProdFumo	-7.9	-7.2	0.2	-3.7
13 Texteis	-7.3	-7.1	-9.2	-11.2
14 ArtVestuario	-8.8	-8.9	-11.0	-13.1
15 CouroCalcado	-6.5	-6.5	-8.9	-11.3
16 ProdMadeira	-8.5	-8.4	-11.4	-14.1
17 CelulosPapel	-6.6	-6.3	-9.0	-11.4
18 JornRevDisc	-6.5	-6.6	-9.0	-11.3
19 RefPetroleo	-14.0	-12.5	-2.6	-4.5
20 Biocomb	-4.3	-4.1	-5.3	-6.7
21 ProdQuimicos	-6.2	-5.4	-7.1	-8.7
22 DefAgricolas	-6.1	-5.9	-7.7	-9.4
23 PerfumarOut	-6.8	-6.6	-8.8	-10.9
24 ProdFarmac	-6.3	-6.3	-8.6	-10.9
25 BorracPlast	-5.9	-5.6	-7.6	-9.6
26 PrMNaoMet	-7.0	-6.2	-8.9	-11.2
27 ProdFerro	-6.1	-5.6	-8.3	-10.8

28 ProdMetalNfe	-7.0	-6.6	-9.1	-11.3
29 ProdMetal	-6.7	-6.5	-9.0	-11.4
30 EscrEletoInf	-5.1	-5.2	-6.7	-8.1
31 MaqEquipElet	-5.7	-5.6	-7.9	-10.1
32 MaqEquipMec	-5.8	-5.9	-8.0	-10.1
33 AutoUtiliCam	-6.0	-6.0	-8.3	-10.4
34 PecVeicAutom	-5.9	-5.9	-8.1	-10.2
35 OutEqTransp	-5.3	-5.3	-7.3	-9.1
36 MovIndDivers	-6.9	-6.9	-9.4	-11.7
37 MaqEquipManu	-6.1	-6.2	-8.1	-10.0
38 EletrOutUrba	-9.3	-8.4	-10.1	-11.0
39 AguaEsg	-10.9	-10.5	-12.9	-15.1
40 Construcao	-12.9	-12.7	-15.4	-17.9
41 Comercio	-10.3	-9.8	-12.5	-15.1
42 TranspTerr	-13.1	-7.4	-11.0	-14.2
43 TranspAereo	-17.6	-16.7	-18.8	-20.7
44 TranspArmCor	-8.9	-8.4	-11.0	-13.6
45 Alojamento	-12.4	-12.1	-14.5	-16.8
46 Alimentacao	-13.4	-12.3	-14.8	-17.2
47 EdicImpres	-11.4	-11.7	-14.2	-16.6
48 TvRadioCin	-8.1	-8.5	-11.1	-13.5
49 Telecom	-8.0	-8.3	-11.1	-13.6
50 ServInformac	-10.0	-10.3	-12.9	-15.4
51 FinancSeguro	-7.1	-7.6	-10.8	-14.0
52 ServImobAlug	-8.8	-8.9	-11.7	-14.5
53 AtivJuriCont	-12.2	-12.5	-15.3	-18.1
54 ServArqEng	-10.1	-10.2	-12.5	-14.8
55 OutrProfCien	-9.2	-9.1	-12.1	-15.0
56 AlugNImob	-10.8	-10.6	-12.9	-15.1
57 OutAtivAdm	-15.8	-15.9	-18.1	-20.3
58 AtivVigSeg	-13.0	-12.6	-15.4	-18.0
61 EducMercant	-12.3	-12.4	-14.6	-16.8

63 SaudeMercant	-13.7	-13.9	-16.9	-20.0
64 AtivArtCriat	-12.8	-12.8	-15.2	-17.6
65 OrgAssocPess	-14.2	-14.1	-16.2	-18.4
66 ServPess	-14.4	-14.4	-16.5	-18.6

Fonte: resultados das simulações.

Sumário dos principais resultados

Esse sumário, elaborado pela equipe do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresenta os principais resultados do estudo elaborado pelos professores Edson Paulo Domingues e Debora Freire Cardoso, que teve como objetivo simular os impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da reforma tributária, nos termos propostos na PEC 45/2019.[143]

Foram simulados três cenários, considerando a substituição de cinco tributos atuais (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um imposto sobre bens e serviços (IBS) e por um imposto seletivo (IS) incidente sobre combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcoólicas.[144] O IBS é um imposto sobre o valor adicionado, não cumulativo e que incide com alíquota uniforme sobre o consumo de bens e serviços. O IS foi calibrado de forma a que a soma do IBS cobrado sobre combustíveis fósseis, fumo e bebidas com o IS mantenha a carga tributária atual sobre esses três produtos.

No primeiro cenário (Cenário Base), simulou-se apenas o efeito da eliminação da cumulatividade do sistema tributário atual (ou seja, da cobrança de tributos ao longo da cadeia de produção e comercialização que não são recuperados nas etapas seguintes) e o efeito da realocação de capital e trabalho em função da adoção de alíquotas uniformes para

[143] O estudo dos Professores Domingues e Cardoso também se encontra acessível, na forma de nota técnica, no site do Centro de Cidadania Fiscal (www.ccif.com.br).

[144] O trabalho original contempla um quarto cenário, que simula o que ocorreria caso não houvesse os impostos seletivos. Esse cenário não foi considerado no presente sumário, por constituir apenas um contrafactual de qual seria o efeito da reforma tributária na ausência dos impostos seletivos.

todos os setores. Neste cenário, o impacto da reforma tributária resultaria em um aumento de 4,1% do PIB (todos os valores são impactos de longo prazo).

Nos demais cenários foram considerados, adicionalmente, outros efeitos positivos da reforma tributária sobre a produtividade (como a redução do custo burocrático de pagar impostos, a redução do litígio tributário e a eliminação das distorções decorrentes da guerra fiscal). Foram consideradas duas hipóteses: uma hipótese otimista (Cenário B), em que a incorporação desses demais fatores resultaria num aumento do PIB potencial de 20% (valor obtido de trabalho de Bráulio Borges, com base em outra metodologia)[145]; e uma hipótese conservadora (Cenário A), em que o crescimento do PIB alcançaria um resultado intermediário (aumento de 12%). Os impactos macroeconômicos dos diversos cenários são apresentados na Tabela 1.

No cenário base, chama a atenção o aumento relevante do investimento, que é muito prejudicado pela cumulatividade do sistema tributário brasileiro. Nos demais cenários, quando se incorporam os efeitos positivos da reforma tributária sobre a produtividade, o aumento do consumo das famílias tende a ser superior ao crescimento do PIB, sendo de 12,5% no cenário conservador.

Outro dado obtido a partir do modelo é o impacto sobre o Trabalho (número de horas trabalhadas), que é uma *proxi* para o impacto da reforma tributária sobre o emprego. No cenário conservador, o aumento do emprego seria de 7,5%.

Tabela 1. Impactos macroeconômicos

Variáveis		Base	Conservador (A)	Otimista (B)
PIB	var. % real	4,1	12,0	20,0
Consumo Familias	var. % real	1,5	12,6	24,2
Investimento	var. % real	16,4	20,3	25,0
Exportacoes	var. % real	6,1	11,7	17,4
Importacoes	var. % real	3,7	9,5	15,6
Trabalho	var. % real	2,7	7,5	12,6
Renda das Famílias	R$ bilhões	127	559	1.014
(Variação Equivalente)	% Consumo	3,3%	14,6%	26,4%
	% Renda	2,1%	9,3%	16,9%

Por fim, um dos resultados do modelo é uma estimativa do aumento da renda das famílias (resultado da "Variação Equivalente", que considera

[145] Publicado como nota técnica do Centro de Cidadania Fiscal e disponível no site do CCiF.

tanto a renda do trabalho quanto a renda do capital decorrente do aumento do lucro das empresas). No cenário conservador o aumento da renda das famílias seria de R$ 559 bilhões (a preços de 2015), o que corresponde a um aumento de 9,3% em relação ao cenário em que não há reforma.

Outro resultado obtido do modelo é o impacto setorial da reforma tributária, apresentado na Tabela 2.

Em todos os cenários, os macrossetores (agropecuária, indústria e serviços) são beneficiados pela reforma tributária. A indústria é o setor mais beneficiado, o que decorre do fato de ser o setor mais dependente de investimentos em máquinas e equipamentos e ser o setor mais tributado da economia brasileira no sistema atual. Mas a agropecuária e os serviços também apresentam crescimento do PIB em todos os cenários, pois os efeitos positivos da reforma tributária sobre a redução do custo de seus insumos e sobre a renda das famílias mais que compensam a elevação do preço de alguns subsetores resultante da adoção de alíquota uniforme sobre o consumo de todos os bens e serviços.

Tabela 2. Variação da atividade setorial (%)

	Base	Conservador (A)	Otimista (B)
Agropecuária	3,4	10,6	18,2
Indústria	8,1	16,6	25,7
Serviços	2,7	10,1	18,0

Quando se desce a um maior grau de detalhamento setorial, a grande maioria dos setores segue sendo beneficiada – em termos de aumento da atividade - em todos os cenários (ver tabela no anexo ao final desse texto). Alguns setores de serviços registram uma queda de atividade no cenário base, que incorpora apenas parte dos efeitos da reforma tributária. É o caso de educação privada, saúde privada e serviços pessoais. No entanto, quando se consideram os demais efeitos da reforma sobre a produtividade, mesmo no cenário conservador, todos os setores da economia são beneficiados pela reforma tributária, com o crescimento da atividade variando de 3,8% (serviços pessoais) a 23,6% (automóveis, caminhões e utilitários).

Por fim, o exercício realizado também permite estimar o efeito da reforma tributária sobre o poder de compra (renda dividida pelo custo da cesta de consumo) das diversas faixas de renda familiar (em salários-

mínimos).[146]Como se vê na Tabela 3, o impacto da reforma tributária é progressivo em todos os cenários, com o aumento do poder de compra sendo maior para as famílias de menor renda e cadente à medida em que a renda familiar cresce. Isso decorre essencialmente do fato de que, no sistema tributário atual, a cesta de consumo das famílias de maior renda (mais intensiva em serviços) é menos tributada que a cesta de consumo das famílias de menor renda (mais intensiva em mercadorias). Com a adoção de alíquota uniforme na tributação do consumo, as famílias de menor renda são mais beneficiadas, mesmo com o fim da desoneração da cesta básica.

Vale notar que os resultados apresentados abaixo subestimam o efeito distributivo da reforma, pois não levam em consideração o regime de isenção personalizada (devolução do imposto incidente no consumo para as famílias de menor renda) previsto na PEC 45.

Tabela 3. Evolução do poder de compra por faixa de renda

Faixa de renda	Base	Conservador (A)	Otimista (B)
0-1 s.m.	3,2%	10,2%	17,5%
1-2 s.m.	3,0%	10,1%	17,4%
2-3 s.m.	2,9%	10,0%	17,4%
3-5 s.m.	2,7%	9,8%	17,3%
5-6 s.m.	2,5%	9,6%	17,1%
6-8 s.m.	2,2%	9,4%	17,0%
8-10 s.m.	2,0%	9,3%	16,9%
10-15 s.m.	1,7%	9,0%	16,7%
15-20 s.m.	1,3%	8,5%	16,2%
20-30 s.m.	1,0%	8,4%	16,3%
maior 30 s.m.	0,6%	8,1%	16,1%

Obs. A variação do poder de compra é estimada a partir da renda (Variação Equivalente) e do custo da cesta de consumo de cada faixa de renda.

[146] No trabalho completo, esse resultado é apresentado como variação do bem-estar por faixa de renda. Como o resultado é a combinação da variação da renda com a variação do custo da cesta de consumo (por faixa de renda) optou-se, nesse sumário, por apresentar o resultado como variação do poder de compra (medido em relação à renda total de cada faixa de renda).

Anexo. Impacto da reforma tributária sobre o PIB setorial (variação - %)

	Base	Conservador	Otimista		Base	Conservador	Otimista
1 AgricultOut	3,5	10,8	18,6	33 AutoUtiliCam	11,8	23,6	36,2
2 Pecuaria	3,2	9,8	16,8	34 PecVeicAutom	9,6	19,7	30,5
3 FloresPesc	3,5	11,5	20,0	35 OutEqTransp	10,2	18,8	27,9
4 ExtrCarvMin	10,9	17,7	25,0	36 MovIndDivers	4,7	15,0	26,0
5 PetroleoGas	7,1	18,0	28,8	37 MaqEquipManu	8,7	17,2	26,3
6 MinerioFerro	6,5	16,4	26,0	38 EletrOutUrba	7,5	20,7	33,3
7 MinMetalNfer	8,2	16,6	24,7	39 AguaEsg	-0,2	9,9	20,6
8 Alimentos	2,1	9,5	17,3	40 Construcao	15,4	19,5	24,3
9 Acucar	4,1	8,5	13,4	41 Comercio	4,8	14,2	24,1
10 OutrAlim	2,0	9,7	17,7	42 TranspTerr	4,2	13,6	23,5
11 Bebidas	2,5	11,9	21,7	43 TranspAereo	9,1	17,9	27,4
12 ProdFumo	2,6	9,0	15,8	44 TranspArmCor	3,3	11,8	20,8
13 Texteis	5,2	15,6	26,6	45 Alojamento	5,1	13,9	23,5
14 ArtVestuario	3,5	13,8	24,6	46 Alimentacao	-0,5	9,1	19,2
15 CouroCalcado	4,7	13,8	23,3	47 EdicImpres	0,8	9,4	18,5
16 ProdMadeira	7,5	15,1	23,2	48 TvRadioCin	4,8	14,2	24,0
17 CelulosPapel	5,4	13,9	22,9	49 Telecom	5,2	15,9	27,0
18 JornRevDisc	4,0	12,6	21,6	50 ServInformac	9,9	16,4	23,4
19 RefPetroleo	4,9	16,4	28,4	51 FinancSeguro	3,1	12,3	22,1
20 Biocomb	6,7	20,9	35,6	52 ServImobAlug	5,0	14,8	25,5
21 ProdQuimicos	7,0	15,5	24,6	53 AtivJuriCont	4,8	13,6	22,9
22 DefAgricolas	8,1	16,0	24,6	54 ServArqEng	12,1	17,4	23,4
23 PerfumarOut	8,2	19,6	31,6	55 OutrProfCien	4,7	13,6	23,0
24 ProdFarmac	2,8	12,5	22,8	56 AlugNImob	6,8	17,9	29,1
25 BorracPlast	7,9	16,7	26,1	57 OutAtivAdm	2,2	9,5	17,2
26 PrMNaoMet	12,6	18,4	24,8	58 AtivVigSeg	3,2	9,8	16,7
27 ProdFerro	9,7	17,3	25,3	61 EducMercant	-5,4	5,2	17,9
28 ProdMetalNfe	9,2	17,2	25,5	63 SaudeMercant	-3,7	6,2	17,6
29 ProdMetal	9,9	18,7	28,2	64 AtivArtCriat	2,2	12,3	23,0
30 EscrEletoInf	12,6	21,6	31,3	65 OrgAssocPess	-2,6	6,3	15,7
31 MaqEquipElet	11,3	20,7	30,6	66 ServPess	-6,3	3,8	16,2
32 MaqEquipMec	13,9	20,0	26,9				

Observação: Exclui setores que não são afetados pela reforma tributária, como administração, educação e saúde pública.

XVI - ISENÇÃO PERSONALIZADA NO ÂMBITO DO IBS

Maio de 2021

Introdução

Essa nota técnica tem como objetivo comparar o custo e o benefício de diferentes formas de compensar as famílias de menor renda pela adoção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja alíquota seria uniforme para todos os bens e serviços.

O fato de as famílias mais pobres despenderem uma parcela maior de sua renda na aquisição de bens de consumo que as famílias mais ricas faz com que a incidência de tributos sobre o consumo com alíquota uniforme tenha um caráter regressivo.

A questão é avaliar qual a melhor forma de compensar esse efeito regressivo. No Brasil, tradicionalmente, isso é feito através da redução do imposto incidente sobre a cesta básica de consumo, seja no âmbito dos tributos federais (IPI e PIS/Cofins), seja o âmbito do ICMS.

Mas há outra forma de compensar esse efeito, que é através da transferência de renda às famílias mais pobres, seja com ou sem condicionantes, seja de forma a devolver a essas famílias a totalidade ou parcela do imposto incidente sobre seu consumo.

Ao longo dessa nota é feita uma avaliação dos custos e benefícios de dois modelos alternativos de compensar o efeito regressivo da tributação do consumo: a) a desoneração da cesta básica; e b) a devolução, total ou parcial, às famílias mais pobres do imposto incidente sobre seu consumo – modelo que, nesse texto, é chamado de "isenção personalizada".

1 – Referencial teórico

1.1 – Desoneração da cesta básica

A desoneração dos bens da cesta básica é adotada em muitos países como forma de política social para tornar a carga tributária menos regressiva. No Brasil, inclusive, há desoneração de PIS/Cofins, assim como grande seletividade nas alíquotas do ICMS dos estados.

No entanto, essa política tributária como estratégia de mitigação de problemas sociais é ineficiente, uma vez que beneficia também os mais ricos, que tendem a consumir alimentos mais caros dentre aqueles listados na cesta básica[147], além de consumirem em maior quantidade. Assim, enquanto os mais pobres gastam mais em termos relativos com os bens da cesta básica (em proporção de sua renda), os mais ricos se destacam em termos absolutos.

Outra crítica à desoneração da cesta básica é que as reduções das alíquotas dos impostos sobre o consumo não têm sido repassadas aos preços[148]. Uma pré-condição para as desonerações alcançarem os seus objetivos sociais e distributivos é que a redução da tributação seja repassada para os consumidores em forma de preços menores. Se o mercado fosse perfeitamente competitivo, esse repasse ocorreria, contudo os mercados são usualmente imperfeitos.

Muitos estudos empíricos evidenciam que as reduções da base da tributação sobre o consumo não tiveram o resultado esperado, de modo que esse benefício tributário não atinge o seu público-alvo, as famílias de baixa renda[149].

Além disso, a desoneração da cesta básica direcionada a determinados produtos tem o potencial de criar contencioso em torno de sua legislação. Quando a legislação prevê os produtos beneficiados com alíquota zero, alíquota reduzida ou isenção, naturalmente cria-se uma disputa de classificação entre o Fisco e os contribuintes.

---

[147] As famílias de alta renda consomem alimentos mais sofisticados e caros, como por exemplo, produtos orgânicos, açúcar de cocô, arroz basmati etc.

[148]FERIA, R e WALPOLE, M. British Tax Review, 2020 - eprints.whiterose.ac.uk.

[149]BENZARTI, Y e CARLONI. Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France (2019) 11(1). American Economic Journal: Economic Policy (38).

Muitas vezes os produtos são listados nas legislações por códigos – a exemplo da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) – e o enquadramento nestes códigos exige um exercício de interpretação, que acaba tendo que ser resolvido no Poder Judiciário.

Por exemplo, a Lei nº 10.925/2004 reduziu a zero as alíquotas do PIS/COFINS sobre os produtos que compõem a cesta básica, com os seus respectivos códigos NCM, como o pão comum (NCM 1905.90.90 EX 01) e a farinha de trigo (NCM 1101.00.10). No entanto, de modo incoerente, a farinha de rosca, produzida a partir da moagem do pão comum torrado, não se encontra listada na legislação e, portanto, não está compreendida no benefício fiscal[150].

Visando obter posicionamento definitivo sobre a classificação fiscal da farinha de rosca na lista de produtos da cesta básica o contribuinte teve que recorrer ao Judiciário e o Processo nº 5012633-35.2012.4.04.7001 tramitou durante quase seis anos, entre a Justiça Federal do Paraná, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região e o Superior Tribunal de Justiça. Ao final, o parecer foi desfavorável ao contribuinte.

Controvérsias desse cunho não são exclusivas do Brasil. Na Inglaterra, por exemplo, há o caso da empresa United Biscuits (LON/91/0160)[151], fabricante do produto *Jaffa Cake*, em que foi discutido se ele deveria ser considerado bolo ou biscoito coberto de chocolate para fins de isenção de IVA. Na situação específica, a empresa foi questionada pela autoridade tributária sobre o enquadramento fiscal do produto e teve que recorrer ao Judiciário britânico para que o *Jaffa Cake* fosse considerado como bolo e, assim, continuasse desonerado do IVA.

Além disso, sempre existirá subjetivismo na definição do que é essencial, tornando a política pública difícil de ser concretizada. Em entrevista concedida em 2018[152], Jorge Rachid, então Secretário da Receita Federal do Brasil, afirmou que produtos como filé-mignon, salmão e todos os tipos de queijo são beneficiados pela desoneração da

---

[150] FLEURY, E. Muito além das horas. Valor Econômico, 08 jul. 2016. Disponível em: <https://www.valor. com.br/legislacao/ 4628065/muito-alem-das-horas>.

[151] Mais informações disponíveis em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-food/vfood6260>.

[152] PRADO, M. Estado brasileiro está dando benefício fiscal até para salmão e filé mignon. Folha de São Paulo. 18 jun. 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/06/estado-brasileiro-estadando-beneficio-fiscal-ate-para-salmao-e-file-mignon.shtml>.

cesta básica, embora se trate de itens típicos de consumo das famílias mais abastadas.

1.2 – Isenção Personalizada – uma política em gestação ao redor do mundo

Alternativamente ao modelo de desoneração de cesta básica há o modelo de isenção personalizada. Essa proposta objetiva compensar o impacto regressivo da tributação sobre o consumo de um determinado público-alvo. O "consumidor personalizado" seria um agente representativo do enfoque da política, no caso, uma pessoa (família) pobre que consome toda – ou praticamente toda – sua renda mensal em bens e serviços, de modo que seria bastante onerada, em termos relativos, com a tributação sobre o consumo.

Essa política[153] vem sendo defendida em importantes órgãos multilaterais e centros de estudos fiscais, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o *Institute for Fiscal Studies* (IFS), embora sua efetivação ainda esteja em germinação.

Segundo Ainsworth (2006), o Japão implementou um sistema de isenção para os mais pobres que escapa das desonerações universais sobre bens de elevado consumo da população de baixa renda. Seu modelo busca beneficiar os mais necessitados e é limitado ao consumo de poucos e específicos bens e serviços. Desse modo, seu enfoque se concentra mais nas pessoas que necessitam de auxílio, do que nos itens de consumo. Contudo, apesar da vantagem da proposta, ela engendra grandes dificuldades para a administração tributária, que necessita fiscalizar o consumo da população atendida para poder contabilizar o montante a ser ressarcido para cada beneficiário.

Já o Canadá tem o modelo de referência internacional. O sistema canadense adota alíquota de IVA uniforme tanto no nível federal como na esfera estadual, de modo que não há seletividade das alíquotas

---

[153] Sua implementação, segundo Barreix, Bès e Roca (2012), consiste em três passos: i) a ampliação da base tributária, eliminando regimes especiais de tributação; ii) a adoção de uma alíquota uniforme, acabando com a seletividade para bens da cesta básica e iii) prover alívio tributário às pessoas mais carentes, de modo a tornar o IVA progressivo. Nessa terceira etapa seriam necessárias duas outras ações: determinar o montante em valor a ser compensado e definir o público-alvo que receberia o benefício.

com o enfoque na essencialidade dos produtos. Entretanto, a administração tributária concede como contrapartida créditos tributários em dinheiro para famílias enquadradas como de baixa renda e aptas ao benefício, alcançando cerca de nove milhões de pessoas beneficiadas (aproximadamente 25% da população), sendo que essas transferências[154] variam conforme o tamanho da família, número de filhos com menos de 19 anos e sua renda (Godoi, 2016; Barreix, Bès e Roca, 2012).

Segundo Godoi (2016), os créditos gerados na tributação sobre o consumo representam apenas 5% do total de benefícios sociais canadenses, de modo que tem pouco impacto na redução da desigualdade, especialmente porque a tributação sobre o consumo do país não é elevada.

Ademais, há na literatura recente a proposta de IVA personalizado para vários países em desenvolvimento, com o objetivo de mitigar a desigualdade social, como na Costa Rica (OCDE, 2017), Uruguai (Barreix, Bès e Roca, 2012), Gana, Tanzânia e México (Abramovsky, Phillips e Warwick, 2017), Etiópia, Zâmbia e Senegal (Phillips *et al*, 2018), Brasil (Padilha, 2017:2018), entre outros.

Já no caso dos países desenvolvidos, sua adoção tem sido discutida, principalmente, no contexto de elevação da tributação sobre o consumo em substituição à tributação direta. Como a tributação direta é mais progressiva, a personalização do IVA teria o efeito de aliviar essa transição de modelo tributário.

Para os países de renda média, a recomendação tem sido dar o benefício até o terceiro decil da população, ou seja, para os 30% mais pobres segundo a OCDE (2017), ou para os 20%, como propõem Barreix, Bès e Roca (2012) para o Uruguai. O estudo da OCDE (2017) propõe que a Costa Rica adote um sistema de isenção personalizada para até o terceiro decil da população e que as transferências sejam realizadas levando em consideração o número de pessoas em cada família, sendo que o valor das transferências dos 10% mais pobres teriam como critério o consumo médio das famílias do segundo e do terceiro decil. Já para os dois demais decis, o valor teria como referência o consumo médio do próprio decil.

Há também a estratégia de universalização do benefício a toda a população como defendem Phillips *et al* (2018) para Gana, Etiópia,

[154] As transferências seriam realizadas trimestralmente pela *Canada Revenue Agency* (Barreix, Bès e Roca, 2012).

Zâmbia e Senegal. Esses autores defendem a adoção universal da isenção personalizada devido às dificuldades de selecionar os beneficiários, uma vez que haverá sempre uma fronteira sutil que irá separar o beneficiário e o não beneficiário. Todavia, para a maioria dos autores (Barreix, Bès e Roca, 2012; Brys *et al*, 2016; Padilha,2018, OCDE, 2017) esse benefício deveria ser focalizado, atingindo apenas a população mais carente.

Não obstante a relevância do estudo de caso de outros países, não há um desenho único e recomendável a todos os países. É preciso considerar que a melhor estratégia para cada país para compatibilizar sua política tributária com o objetivo de crescimento inclusivo depende de suas especificidades (Brys *et al*, 2016).

2 – Metodologia

2.1 – Operacionalização da isenção personalizada

A isenção personalizada em pauta neste estudo defende que as famílias, mesmo que de baixa renda, ao efetuar seu consumo teria o IBS cobrado normalmente. No entanto, ao final do mês, seriam compensadas, por transferência financeira, em crédito mensal à conta de cada família beneficiada, seguindo o modelo já adotado no Bolsa Família[155]. Isso é equivalente a uma devolução do imposto.

A operacionalização desse benefício pode ser realizada por diferentes modelos, sendo uma questão importante a ser resolvida é se o valor a ser devolvido seria determinado: i) pela comprovação dos gastos

[155] Esse mecanismo de devolução do imposto recebe críticas relacionadas à necessidade das famílias terem o dinheiro para somente depois serem compensadas. Seus críticos argumentam que os mais necessitados teriam que ter capital de giro. Isso, contudo, acreditamos ser um problema menor dentro da estratégia de implementação do benefício, uma vez que: i) a devolução do IBS será no mês subsequente; ii) a transição da desoneração da cesta básica para a isenção personalizada ocorrerá de forma gradual, seguindo a mesma tramitação da substituição dos tributos atuais pelo IBS; iii) atualmente, apesar das desonerações aos itens da cesta básica, ainda incidem cerca de 12% de tributos indiretos sobre a cesta básica (Carvalho, Siqueira e Nogueira, 2013) e iv) como demonstra Feria (2015), apenas uma parte dos benefícios da desoneração tributária (que será gradativamente eliminada ao longo da transição e substituída pela isenção personalizada) realmente é repassada como preços menores aos consumidores.

com consumo gravado em Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC–e); ou ii) devolução sem comprovação de compras, na qual seria presumido que as famílias beneficiárias teriam dispendido esses recursos (baseado na análise dos dados de orçamento familiar da POF); ou, por fim iii) um modelo hibrido das duas hipóteses anteriores.

Na primeira opção apresentada, o registro do CPF nas compras se faz necessário para poder devolver aos contribuintes o seu montante devido, de modo que aqueles que tiverem um consumo inferior ao limite do gasto máximo[156] passível de isenção receberão o valor correspondente de compensação. Já aqueles que extrapolarem o valor do consumo estabelecido serão ressarcidos com o valor do teto da restituição. A ideia é restituir em cada mês o IBS pago pela pessoa no mês anterior, mantendo a periodicidade do Bolsa Família.

Um ponto importante a destacar é que o consumo gravado passível de ser restituído mensalmente não precisa ter sido realizado na aquisição de itens da cesta básica, basta apenas registrar no sistema que houve o consumo de bens e serviços, nos moldes de como é realizado hoje a nota fiscal paulista. Assim, não são obrigatoriamente isentos os bens da cesta básica, o que ocorre é a isenção até o limite estabelecido com base no dispêndio das famílias de menor renda na aquisição dos itens da cesta básica. Além disso, a dissociação entre o estorno e o bem específico consumido simplifica a operacionalidade do sistema e os decorrentes custos de conformidade e de administração tributária.

Por outro lado, na segunda opção apresentada, não haveria a necessidade de gravar o consumo na nota fiscal. Como a devolução do tributo seria baseado nas informações de dispêndio familiar disponíveis na POF, o consumo médio do público-alvo seria determinado e seu valor seria devolvido às famílias independentemente de sua comprovação.

Por fim, o modelo híbrido poderia prever que a comprovação dos gastos em NFC-e seria adotada inicialmente apenas nas localidades onde o sistema de telecomunicação é mais acessível, ou apenas em um período futuro, quando se julgar adequado. Já o modelo de devolução presumida seria utilizado nas regiões rurais e isoladas, ou inicialmente em todo o território nacional.

Outro ponto importante da proposta é que o benefício seria transferido antes de fazer parte do orçamento, de modo que não estaria sujeita a restrições orçamentárias, ao teto do gasto público (Emenda

---

[156] Defende-se que este valor seja corrigido anualmente pelo IPCA-Alimentos e reestimado a cada nova divulgação da POF pelo IBGE.

Constitucional 95, de 2016) e não entraria no conflito entre os entes federativos, uma vez que não estaria atrelada aos recursos da União, estados ou municípios. Dessa forma, um município muito pobre onde toda sua população é de baixa renda manteria sua arrecadação e, simultaneamente, sua população receberia o benefício da isenção personalizada.

2.2 – Fonte de dados

Para modelar os diferentes cenários do custo fiscal anual dos benefícios tributários em debate foram utilizados os dados de consumo de itens da cesta básica calculados a partir da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF[157]) de 2017/2018, que é a versão mais recente disponível, com base nos critérios de seletividade da PIS/Cofins.

As estimativas de isenção tributária realizadas neste estudo possuem como base a implementação de uma alíquota única de tributação (IBS) para todos os produtos no valor de 25%. Então, um produto com preço original de R$ 100,00, passará a ter o valor de R$ 125,00 com a inclusão da tributação. Em relação a este produto, caso ele seja considerado isento, deverá o contribuinte ser ressarcido no valor de R$ 25,00, o que representa uma alíquota de 20% sobre o preço com imposto. Por isso, para estimar a isenção aferida se multiplicou o total de gasto per capita com a cesta básica pela taxa de 20%, que representa o total do imposto arrecadado "por dentro".

A tabela 1 a seguir elenca as principais informações referentes aos dados utilizados. Ela evidencia as sete faixas de dispêndio médio por família com base na POF, o número estimado de pessoas em cada faixa, assim como o gasto mensal de uma família média em cada uma das faixas e a arrecadação equivalente de IBS por família e por indivíduo.

[157] Há grandes indícios de que essa pesquisa subestima o dispêndio com cesta básica das faixas mais abastadas e que sobre-estima o das faixas mais pobres. Contudo, por se tratar da melhor informação oficial disponível, utilizaremos esses dados em nossos cálculos.

Tabela 1: Dispêndio familiar com cesta básica e arrecadação estimada do IBS

Por faixa	População (2017/2018)	Famílias 2017/2018	Pessoas por família (2017/2018)	Gasto mensal com cesta básica R$ (2017)	Arrecadação mensal por Família (R$)	Arrecadação mensal por pessoa (R$)
Até 1.908 Reais	44.799.251	16.470.313	2,7	179,81	35,96	13,22
Mais de 1.908 a 2.862 Reais	36.359.894	12.848.019	2,8	217,86	43,57	15,40
Mais de 2.862 a 5.724 Reais	66.629.286	21.085.217	3,2	268,39	53,68	16,99
Mais de 5.724 a 9.540 Reais	31.448.064	9.617.145	3,3	313,51	62,70	19,17
Mais de 9.540 a 14.310 Reais	13.942.773	4.412.270	3,2	371,40	74,28	23,51
Mais de 14.310 a 23.850 Reais	8.445.893	2.742.173	3,1	449,70	89,94	29,20
Mais de 23.850 Reais	5.656.681	1.842.567	3,1	480,18	96,04	31,28
Total	207.053.112	69.017.704	3,0	263,58	52,72	17,57

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

A coluna "Arrecadação por pessoa (R$)" será essencial para os cálculos de isenção personalizada e de desoneração fiscal. Enquanto na hipótese de alíquota zero, o benefício por pessoa cresce conforme sua faixa de renda, no caso da isenção personalizada nossas estimativas consideraram como teto do benefício a arrecadação da faixa de dispêndio até R$ 1.908,00[158] - que contempla a maioria das famílias de baixa renda. Assim, o valor da isenção personalizada seria limitado a R$ 13,22 por pessoa. Acredita-se que esse valor possa ser ampliado se for política e fiscalmente viável e, por isso, acrescentamos também em nossas projeções o custo de conceder um Real adicional para cada benefício.

Uma outra possibilidade seria incluir outros itens relevantes na cesta de consumo dos mais necessitados, como água, energia elétrica e gás doméstico. Com essas inclusões, o valor da cesta básica média das famílias de baixa renda seria de R$ 283,99 e o valor da isenção personalizada por indivíduo seria de R$ 20,88.

[158] Como o IBS ainda não incide no valor da cesta básica, essa metodologia pode estar um pouco subestimada. Uma alternativa seria reduzir ao valor da cesta básica de referência da POF a estimativa de tributos indiretos incidentes na cesta básica (12,3% segundo Carvalho, De Siqueira e Nogueira, 2013). Assim teríamos o preço da cesta básica sem impostos. No passo seguinte, seria acrescido o valor do IBS por fora, para ter o valor da cesta básica com o IBS (R$ 197,12). Por fim, seria calculado o valor em reais arrecadado a partir do preço da cesta básica com o tributo, sendo R$ 39,42 por família e R$ 14,49 por indivíduo, na média. No entanto, essa metodologia alternativa possui a premissa de que os preços se elevam na mesma proporção que se eleva a tributação, o que não tem sustentação empírica para se afirmar. Em virtude dessa dificuldade, preferiu-se trabalhar com os valores oficiais disponibilizados pelo IBGE na POF.

O valor do benefício da isenção personalizada, por mais que essa nota técnica tenha trabalhado com um valor determinado, isso não implica em uma proposta do CCiF referente ao valor do benefício. Isso é uma escolha política e que deve ser realizada no Congresso Nacional.

3 – Análise dos resultados

3.1 – Alíquota zero (desoneração) x Isenção Personalizada universal

Neste tópico analisamos dois modelos possíveis de serem implementados com o enfoque de conceder benefício tributário referente ao IBS incidente sobre os itens da cesta básica para toda a população: a desoneração tributária (alíquota zero) e a isenção personalizada em caráter universal para toda a população.

Como mostra a Tabela 2, o custo anual da adoção da alíquota zero nos itens da cesta básica seria de R$ 43,7 bilhões, enquanto no caso da isenção personalizada em caráter universal o custo seria de R$ 32,9 bilhões.

Tabela 2 – Custo estimado (R$ bilhões) da alíquota zero do IBS e da Isenção limitada a R$ 13,22 para toda a população

Por faixa	População (2017/2018)	Alíquota zero	Isenção de R$ 13,22	Custo anual da isenção para cada R$ adicional
Até 1.908 Reais	44.799.251	7,1	7,1	0,5
Mais de 1.908 a 2.862 Reais	36.359.894	6,7	5,8	0,4
Mais de 2.862 a 5.724 Reais	66.629.286	13,6	10,6	0,8
Mais de 5.724 a 9.540 Reais	31.448.064	7,2	5,0	0,4
Mais de 9.540 a 14.310 Reais	13.942.773	3,9	2,2	0,2
Mais de 14.310 a 23.850 Reais	8.445.893	3,0	1,3	0,1
Mais de 23.850 Reais	5.656.681	2,1	0,9	0,1
Total	207.053.112	43,7	32,9	2,5

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

A comparação com o custo do Bolsa Família[159] (BF), evidencia a fragilidade dessas opções como política social, especialmente a da exoneração da cesta básica, uma vez que, em 2017, o custo do BF foi

[159] Atualmente (05/2018), o BF atende a 13,9 milhões de famílias com um benefício médio mensal de R$ 188,16 por família.

de R$ 29 bilhões, além de o impacto ser superior na redução da pobreza e da desigualdade de renda.

Como demonstra Kanczuk (2017), a cada um bilhão de reais em renúncia fiscal dos itens da cesta básica reduz–se em 0,005% o Índice de Gini, enquanto o mesmo valor gasto no Bolsa Família diminui em 0,06%, de modo que o BF é 12 vezes mais eficiente para reduzir a desigualdade do que a desoneração da cesta básica.

Outra virtude do BF em relação à desoneração da cesta básica como política social é que, no primeiro, o benefício será maior conforme a carência do beneficiário, enquanto no último o benefício tende a ser maior justamente para os menos necessitados.

Além disso, como já apresentado no referencial teórico, a desoneração da cesta básica direcionada a determinados produtos tem o potencial de criar contencioso em torno de sua legislação. Este problema seria resolvido com a isenção personalizada, que ainda é uma opção mais econômica para o governo e tornaria a tributação mais progressiva. Mesmo assim, o seu custo continua elevado (R$ 32,9 bilhões) e o seu impacto redistributivo pode ser bastante ampliado com a focalização do benefício, como veremos a seguir.

3.2 – Isenção personalizada - CadÚnico

A isenção personalizada pode ter como foco um número limitado de pessoas atendidas, o que, segundo Barreix, Bès e Roca (2012), seria preferível, uma vez que o consenso analítico sobrepõe as políticas focalizadas sobre as de caráter universais desde que o desenho da política direcionada aos mais necessitados tenha parâmetros claros e bem definidos de enquadramento.

No Brasil, a isenção personalizada poderia ser implementada já se aproveitando da seletividade (parametrização), registro e operacionalidade do CadÚnico[160], que é o cadastro de pessoas utilizado pelo governo para transferência de recursos via programas sociais, entre eles, o Bolsa Família, como defendido por Padilha (2017:2018).

Para ingressar no CadÚnico é necessário que o enquadramento familiar seja de baixa renda pelos seguintes critérios: i) renda familiar

[160] Para maiores informações: http://www.mds.gov.br/webarquivos/legislacao/cadastro_unico/decretos/2007/decreto_6135.pdf.

per capita de até meio salário mínimo ou ii) renda familiar mensal de até três salários mínimos.

Atualmente (informações de setembro de 2018) há 74,5 milhões de pessoas cadastradas (35,6% da população), distribuídas em quatro faixas de acordo com a renda per capita: i) até R$ 89,00; ii) até R$ 178,00; iii) até meio salário mínimo e iv) superior a meio salário mínimo.

Se os benefícios da isenção personalizada fossem limitados às pessoas vinculadas ao CadÚnico, o seu custo anual seria de R$ 11,8 bilhões, considerando a isenção de R$13,22 mensais por pessoa (Tabela 3).

Tabela 3 – Custo estimado (R$ bilhões) da isenção personalizada do IBS para os beneficiários do CadÚnico

Cod	Critério CadÚnico (Renda média individual)	Beneficiários	Custo anual da isenção limitado a R$ 13,22 por pessoa	Custo anual da isenção do IBS para cada Real adicional
A	até R$ 89	38.685.526	6,1	0,46
B	Até R$ 178	10.375.048	1,6	0,12
A+B	Bolsa Família	49.060.574	7,8	0,59
C	Até 1/2 min	16.600.308	2,6	0,20
D	1/2 min +	8.910.259	1,4	0,11
A+B+C+D	Total	74.571.141	11,8	0,89

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

Os benefícios dessa proposta, de limitar a isenção às pessoas registradas no CadÚnico, se devem ao menor custo fiscal, à complementariedade com outras políticas sociais e à utilização de uma ampla base de dados cadastrais já existente.

No entanto, como evidencia Philipson (2018), a opção por focalização do benefício também apresenta dificuldades adicionais uma vez que pessoas com renda no limite superior da margem de elegibilidade não recebem benefício e pessoas com rendimentos marginalmente superiores não recebem. Barrix, Bèse Roca (2012) demonstram, também, que a parametrização para garantir benefícios para pessoas que não sirvam mas inaptas excluir pessoas que deveriam estar presentes.

Embora os problemas citados devam ser considerados, a longa experiência brasileira com o CadÚnico é uma grande vantagem em relação aos países que desejam fazer uma isenção personalizada focalizada sem a estrutura prévia para definir os beneficiários, cadastra–los e repassar os benefícios.

Como o CadÚnico engloba cerca de 35,6% da população brasileira, o benefício da isenção personalizada proposto para o Brasil atin-

giria um número um pouco superior de beneficiários em termos relativos às propostas internacionais que defendem o benefício para as pessoas de baixa renda até o terceiro decil, ou seja, aos 30% mais pobres. No entanto, como destaca Brys *et al* (2016), cada país tem que levar em conta suas especificidades e, no caso brasileiro, a pré-existência do CadÚnico e de todo sistema administrativo e de transferência de renda a ele ligado é um ativo para adoção da isenção personalizada.

Como solução para reduzir a distância entre o valor da transferência para as pessoas vinculadas ao CadÚnico e aquelas com renda ligeiramente superior, pode-se escalonar o benefício, diluindo a quebra entre os beneficiários e os não–beneficiários potenciais. A sugestão deste estudo é de que todos aqueles pertencentes ao BF – as duas primeiras faixas do CadÚnico – teriam direito à integralidade (100%) do valor definido como passível de restituição (R$ 13,22) e para as famílias com renda até meio salário mínimo (terceira faixa), a devolução seria de 70% (R$ 9,25). Aqueles que pertencem à última faixa (com renda acima de meio salário mínimo) receberiam 35% (R$ 4,63).

Com esse novo critério, 23,5% da população brasileira (49 milhões de pessoas) teria direito ao valor integral da isenção personalizada, enquanto 7,9% (16,6 milhões de pessoas) receberiam 70% e outros 8,9 milhões de brasileiros (4,3% da população total) teriam o benefício limitado a 35% do valor de referência.

Assim, o custo fiscal da isenção personalizada seria ainda menor do que nos modelos expostos anteriormente, alcançando as cifras de R$ 10,8 bilhões (Tabela 4).

Tabela 4 – Custo estimado (R$ bilhões) da isenção personalizada do IBS para os beneficiários do CadÚnico com escalonamento

			Sem escalonamento		Com escalonamento		
Cod	Critério CadÚnico (Renda média individual)	Beneficiários	Custo anual da isenção limitado a R$ 13,22 por pessoa	Custo anual da isenção do IBS para cada Real adicional	Escalonamento do benefício (%)	Custo anual (R$ bilhões) da isenção do IBS limitado a R$ 13,22 por pessoa	Custo anual (R$ bilhões) da isenção do IBS para cada Real a mais
A	até R$ 89	38.685.526	6,1	0,46	100	6,1	0,46
B	Até R$ 178	10.375.048	1,6	0,12	100	1,6	0,12
A+B	Bolsa Família	49.060.574	7,8	0,59	100	7,8	0,59
C	Até 1/2 min	16.600.308	2,6	0,20	70	2,4	0,14
D	1/2 min +	8.910.259	1,4	0,11	35	0,6	0,04
A+B+C+D	Total	74.571.141	11,8	0,89	-	10,8	0,63

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE (POF 2017/2018).

4 – Impacto na alíquota do IBS

O IBS foi idealizado de modo a manter a arrecadação sobre bens e serviços, ou seja, neutro, sem aumentar ou diminuir a carga tributária[161]. Isso impacta diretamente no valor da alíquota do IBS que precisa compensar a arrecadação dos impostos que ele irá substituir (ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI).

Considerando que a alíquota de 25% para o IBS sem nenhuma isenção a arrecadação seria equivalente ao total arrecadado pelos impostos em vigência sobre o consumo de bens e serviços que serão substituídos. Como o valor arrecadado em 2017 por esses tributos foi de R$ 793 bilhões (Tabela 5), supõe-se que o IBS com a alíquota de 25% arrecadaria esse mesmo valor.

Tabela 5: Arrecadação total dos impostos incidentes no IBS – R$ milhões

Indicador	2017
ICMS - Exceto Seletivos	315.838
ICMS Combustíveis	78.057
ICMS Energia Elétrica	47.144
Imposto sobre Serviços (ISS)	56.403
IPI - tabaco e bebidas	38.427
Cofins	211.653
PIS cumulativo + não cumulativo	46.162
Total	793.684

Fonte: Elaboração própria a partir da Receita Federal.

No entanto, os diferentes modelos de benefício explorados nesta Nota Técnica, como demonstrado anteriormente, possuem distintos custos fiscais e que para manter a arrecadação no mesmo patamar é necessário elevar a alíquota do IBS para compensar o montante que foi isentado. Portanto, quanto maior o custo do benefício distribuído, maior será a alíquota do IBS necessária para equilibrar as contas.

[161] A discussão em termos de qual a carga tributária é a ideal para a sociedade brasileira por mais pertinente que seja, não é o enfoque do IBS.

Como forma de sintetizar esse impacto na alíquota do IBS, a Tabela 6 evidência como cada tipo de isenção teria que ser compensada por uma alíquota maior do IBS, de forma a elencar o custo da medida não apenas em termos monetários (R$), como também no ônus gerado para contrabalançar os benefícios fiscais concedidos em termos de aumento na tributação.

Tabela 6 – Impacto na alíquota do IBS de diferentes modelos de benefício

	Universal		CadÚnico	
			Sem escalonamento	Com escalonamento
Indicador	Aliquota zero	Isenção de 13,22	Isenção de R$ 13,22	Isenção de R$ 13,22
Custo (R$ bilhões)	43,7	32,9	11,8	10,8
% da arrecadação do IBS	5,9%	4,5%	1,6%	1,5%
Alíquota incremental (p.p)	1,5	1,1	0,4	0,4

Fonte: Elaboração própria a partir do IBGE e Receita Federal.

Nota-se que na hipótese de adoção da alíquota zero sobre os itens da cesta básica haveria a necessidade de elevar a alíquota do IBS em 1,5 pontos percentuais. Já no cenário de isenção personalizada a alíquota incremental seria de 1,1 pontos em caráter universal e de cerca de 0,4 pontos percentuais se focalizada nos inscritos no CadÚnico com escalonamento do benefício.

5 – Considerações finais

Pelas simulações e análises realizadas, o modelo de isenção personalizada é mais vantajoso em comparação à desoneração total da cesta básica, tanto do ponto de vista do custo fiscal quanto da eficiência em termos de design legal, política social e progressividade tributária.

A isenção personalizada com a focalização do benefício e com escalonamento seria a melhor alternativa devido ao menor custo (o que se reflete como menor alíquota do IBS), maior impacto na redução da desigualdade e pela existência do CadÚnico[162], não sendo necessária a criação de uma nova estrutura para operacionalizar os repasses às famílias.

[162] É possível, também, incluir uma parcela adicional da população de modo a ampliar os cadastrados no CadÚnico para serem beneficiadas pela isenção da cesta básica.

É importante destacar que essa opção, por mais que se trate de uma forma de isenção tributária, adota um modelo que se aproxima de uma política fiscal de gasto público com elevado impacto na correção da desigualdade, sendo quase equivalente à elevação dos recursos destinados ao Bolsa Família e, como demonstrado por Kanczuk (2017), possui um resultado na diminuição da desigualdade 12 vezes superior à seletividade das desonerações fiscais dos itens da cesta básica.

Comparativamente à simples elevação do BF, a isenção personalizada tem como vantagem ser transferida antes de fazer parte do orçamento, de modo que não estaria sujeita a restrições orçamentárias, ao teto do gasto público (Emenda Constitucional 95, de 2016) e não entraria no conflito entre os entes federativos, uma vez que não estaria atrelada aos recursos da União, estados ou municípios.

Referências

ABRAMOVSKY, L; PHILLIPS, D e WARWICK, R. Redistribution, efficiency and the design of VAT: a review of the theory and literature. The Institute for Fiscal Studies. Reino Unido, 2017.

AINSWORTH, R. Biometrics, Certified Software Solutions, and the Japanese Consumption Tax: a Proposal for the Tax Commission. Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper No.06–45. Boston, MA: Boston University School of Law. 2006.

BENZARTI, Y e CARLONI. Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT REform in France (2019) 11(1). American Economic Journal: Economic Policy (38).

BARREIX, A; BÈS, M e ROCA, j. Solvein the Impossible Trinity of Consumpsion Taxes: Personalized VAT. Banco Inter–americano de Desenvolvimento. 2012.

BRASIL, BANCO CENTRAL DO BRASIL. Banco de dados agregados. Sistema Sisbacen. Disponível em <http://bit.ly/GSoutello9/>. Acesso em 20/09/2015.

BRASIL, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pesquisa de Orçamento Familiar. Disponível em: www.ibge.gov.br.

BRASIL, MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Disponível em: http://mds.gov.br/.

BRASIL, RECEITA FEDERAL. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/ arrecadacao.

Brys, B. et al. (2016), "Tax Design for Inclusive Economic Growth", OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7–en.

CARVALHO, D; DE SIQUEIRA, R; NOGUEIRA, J. Características distributivas e impactos de reformas tributárias sobre o bem estar das famílias no Brasil. **Revista Brasileira de Economia (RBE).** V. 67, n.3. 2013

FERIA, R. Blueprint for reform of VAT Rates in Europe. **Intertax**, vol. 43, n. 2, 2015. Disponível em: http://eprints.whiterose.ac.uk/135598/1/RdelaFeria-VATRates-Intertax-Nov2014-Final.pdf. Acesso em ago/2020.

FERIA, R e WALPOLE, M. British Tax Review, 2020 - eprints.whiterose.ac.uk.

FLEURY, E. Muito além das horas. Valor Econômico, 08 jul. 2016. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/ 4628065/muito-alem-das-horas>.

GODOI, S. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferência financeira (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. In: Afonso *et al*. **Tributação e Desigualdade**. Editora Letramento. Belo Horizonte, 2017.

KANCZUK, F. Equilíbrio Geral e Avaliação de Subsídios. Ministério da Fazenda. 2017. Disponível em: http://fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-geral-e-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÂO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. OECD Tax Policy Reviews: Costa Rica 2017. Paris, 2017.

PRADO, M. Estado brasileiro está dando benefício fiscal até para salmão e filé mignon. Folha de São Paulo. 18 jun. 2018. Disponível em: <https://www1.folha. uol.com.br/mercado/2018/06/estado-brasileiro-esta-dando-beneficio-fiscal-ate-para-salmao-e-file-mignon.shtml>.

PADILHA, G. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. Plataforma Política Social. Texto para discussão número 14. 2018. Disponível em: http://plataformapoliticasocial.com.br/personalizacao–do–iva–para–o–brasil–armonizando–os–objetivos–de–eficiencia–e–equidade/.

PADILHA, G. (2017). ICMS Personalizado (ICMS–P): un IVA moderno, eficiente y equitativo. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares.

PHILLIPS, D *et al*. Redistribution via VAT and cash transfers: na assessment in four low and middle income countries. Commitment to Equity, working paper 78. 2018. Disponível em: http://repec.tulane.edu/RePEc/ceq/ceq78.pdf.

REINO UNIDO, HER MAJESTY'S REVENUE & COSTUMS. Internal Manual VAT Food - Excepted items: Confectionery: The bounds of confectionery, sweets, chocolates, chocolate biscuits, cakes and biscuits: The borderline between cakes and biscuits. 13 mar. 2016 (atualizado em 07 ago. 2018). Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-food/vfood6260>.

XVII - NOTA SOBRE O PL 3.887/2020[163]

Setembro de 2021

O projeto de lei nº 3.887/2020, do Poder Executivo, propõe a substituição da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incluindo a COFINS-Importação, por uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). As características propostas para a CBS aproximam-se daquelas de um imposto sobre o valor adicionado (IVA) moderno: base ampla de incidência de bens e serviços (inclusive intangíveis), crédito amplo, desoneração das exportações, incidência "por fora" (sobre o preço líquido de tributos); alíquota uniforme para todos os bens e serviços e relativamente poucos benefícios fiscais e tratamentos diferenciados. Um tributo com essas características é, efetivamente, um tributo sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços.

Embora à primeira vista as mudanças propostas no PL 3887 pareçam positivas, a posição do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é que a matéria não deveria ser aprovada separadamente de mudanças mais amplas na tributação do consumo, alcançando, além do PIS e da COFINS, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e os impostos estaduais e municipais sobre bens e serviços (respectivamente ICMS e ISS). As razões para esse posicionamento são de diversas ordens.

Por um lado, o impacto econômico de uma reforma ampla dos tributos sobre o consumo, incluindo o ICMS e o ISS, tende a ser muito maior que o de uma reforma restrita ao PIS e à COFINS. Segundo estudo do economista Bráulio Borges, disponível no site do CCiF, a aprovação de uma ampla reforma da tributação do consumo poderia elevar o PIB potencial do Brasil em 20 pontos percentuais, em um horizonte

[163] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy.

de 15 anos[164]. Por outro lado, estudo da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Economia estima que a aprovação do PL 3887 elevaria o PIB potencial em um ponto percentual (na hipótese otimista)[165].

Por outro lado, já há um grande amadurecimento na discussão de uma reforma ampla da tributação do consumo, tendo por base a PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, do Senado Federal.

A maior parte das resistências de caráter federativo à reforma – que no passado impediram o seu avanço – já estão superadas. A reforma ampla da tributação do consumo tem o apoio dos secretários da fazenda de todos os estados brasileiros, bem como dos pequenos e médios municípios, representados pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM). É verdade que ainda há a resistência dos grandes municípios, que defendem a manutenção do imposto municipal sobre serviços (ISS), mas essa é uma posição que contraria toda a literatura sobre tributação do consumo, para a qual o IVA deve incidir sobre uma base ampla de bens e serviços. Aliás, o Brasil é o último país do mundo com relevância econômica que ainda possui tributos distintos para bens e para serviços.

Também há resistências setoriais à adoção de uma alíquota uniforme para a tributação de bens e serviços, ainda que mantendo a carga tributária agregada. Mas essas resistências são basicamente as mesmas para a reforma ampla e para a criação da CBS, proposta no PL 3887. Ou seja, do ponto de vista da resistência setorial, o custo político de aprovação de uma reforma ampla – assim como as eventuais concessões necessárias para viabilizar sua aprovação – é basicamente o mesmo que o custo para a aprovação do PL 3887.

Na prática, é possível que a resistência setorial ao PL 3887 seja até maior que a resistência a uma reforma ampla, pois o PL 3887 não prevê uma transição, o que faz com que o impacto para os setores que serão mais tributados seja concentrado no tempo, enquanto as propostas de reforma ampla preveem uma transição entre cinco e dez anos. Adicionalmente, há alguns setores que hoje são pouco tributados pelo

---

164 Texto acessível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

165 Texto acessível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/ni-desburocratizando-o-sistema-tributario-1.pdf.

PIS/COFINS, mas são muito tributados pelo ICMS. Para esses setores, uma reforma restrita ao PIS/COFINS eleva a tributação, enquanto uma reforma ampla, incluindo o ICMS, tende a ser neutra.

A despeito de termos uma posição clara a favor de uma reforma ampla da tributação do consumo, existe a possibilidade de que a tramitação do PL 3887 avance de forma independente. Neste contexto, apresentamos algumas sugestões de aprimoramento do conteúdo do PL 3887, voltadas a melhorar a qualidade do projeto e, sobretudo, a dar mais segurança jurídica para os contribuintes, reduzindo o risco de judicialização.

Como já existem propostas consistentes de aprimoramento do texto do PL 3887 – em particular as propostas apresentadas pelo Grupo de Estudos Tributários Aplicados (GETAP) –, optamos por concentrar as sugestões desenvolvidas em alguns poucos tópicos, que não foram considerados, ou que não foram suficientemente desenvolvidos nas demais propostas de aprimoramento do PL 3887.

1. Fato Gerador

A base constitucional da CBS, nos termos do PL 3887, é aquela prevista no art. 195, I, "b" da Constituição Federal e no inciso IV do mesmo artigo, que preveem a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas (ou entidades a elas equiparadas) e sobre o importador de bens ou serviços do exterior.

O PL 3887, no entanto, prevê que a CBS incide sobre "operações com bens e serviços", definindo, em seu art. 2º, que o fato gerador da CBS é "o auferimento da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em cada operação".

Segundo vários juristas, essa diferença de conceitos entre "receita" e "operações" tende a gerar questionamentos sobre a constitucionalidade da CBS, o que não é desejável no caso de um novo tributo, que responderá por parte relevante da arrecadação da União[166]. A manutenção desta distinção entre a base constitucional da CBS (receita) e

[166] Ver a respeito o artigo "Ainda sobre a polêmica em torno do fato gerador da CBS", de Sérgio André Rocha e Melina Rocha, publicado no JOTA em 27/08/2020 e acessível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ainda-sobre-a-polemica-em-torno-do-fato-gerador-da-cbs-27082020.

a base prevista no PL 3887 (operações) certamente resultará em questionamentos judiciais vultosos, ampliando a já elevada insegurança jurídica associada ao sistema tributário brasileiro.

Ainda que seja possível alterar a redação do PL 3887 visando reduzir o risco de questionamentos judiciais por conta da diferença entre a base constitucional e a incidência da CBS sobre operações, não é possível eliminar totalmente esse risco, em um sistema em que o crédito da CBS será a contribuição recolhida na etapa anterior da cadeia. Neste contexto, o ideal seria ajustar a base constitucional para que fosse prevista a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre operações com bens e serviços.

A medida mais prudente para garantir a segurança jurídica da nova contribuição seria, portanto, que a aprovação do PL 3887 fosse antecedida pela publicação de uma emenda constitucional prevendo a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre operações com bens e serviços. Esta mudança não apenas garantiria solidez jurídica para a CBS, como evitaria litígios sobre questões específicas que podem surgir na cobrança da nova contribuição.

2. Alíquota uniforme, benefícios fiscais e transição

O PL 3887 prevê a cobrança da CBS a uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, exceto nos casos expressamente previstos no próprio projeto de lei. Entendemos que a adoção de uma alíquota uniforme para todas as operações com bens e serviços é, efetivamente, o modelo mais adequado para um tributo sobre o valor adicionado, por vários motivos: a) porque a alíquota uniforme reduz o risco de divergências de interpretação e o custo de conformidade de apuração e pagamento do tributo; b) porque a alíquota uniforme facilita operacionalmente a cobrança do tributo, especialmente no caso de plataformas digitais localizadas em outros países (que, pelo PL 3887, terão de se registrar e recolher a CBS no Brasil); c) porque a menor tributação do consumo de serviços favorece as famílias de maior renda em detrimento das famílias de menor renda.

No entanto, também entendemos que a adoção de alíquota uniforme gera uma reação negativa por parte de setores que hoje estão sujeitos à incidência de PIS/COFINS a uma alíquota menor, caso, por exemplo, de prestadores de serviços que operam no regime de lucro presumido. Tal preocupação é especialmente relevante quando consideramos que a substituição do PIS/COFINS pela CBS será feita de uma

única vez, sem transição, o que pode levar a um aumento abrupto da carga tributária e a uma mudança abrupta de preços relativos, possivelmente com impacto sobre a inflação – pois aumentos de carga tributária tendem a ser mais rapidamente repassados aos preços que reduções da carga tributária.

De modo semelhante, o PL 3887 extingue diversos regimes especiais de tributação e benefícios fiscais atualmente existentes no âmbito do PIS/COFINS. Também neste caso, a transição abrupta para a CBS pode resultar em aumento relevante da carga tributária para alguns setores, com impacto sobre a inflação no curto prazo.

Neste contexto, seria desejável que a migração para um regime de alíquota uniforme e a extinção dos regimes especiais e dos benefícios fiscais fosse feita com uma transição ao longo de um período entre cinco e dez anos, para permitir uma mudança suave de preços relativos, bem como para dar segurança jurídica às empresas que realizaram investimentos com base no sistema tributário atual.

No caso dos setores atualmente menos tributados, a transição é relativamente simples, bastando definir que a alíquota aplicável a esses setores será uma porcentagem da alíquota base da CBS e definir que essa porcentagem será crescente ao longo do tempo, até alcançar 100%. É importante que, ao longo da transição, a alíquota base da CBS seja reduzida, para evitar que a elevação das demais alíquotas resulte em um aumento da carga tributária.

No caso dos regimes especiais e benefícios fiscais a transição é mais complexa, pois existem muitas situações diferenciadas, que precisam ser consideradas. Simplificadamente, os regimes especiais e benefícios atualmente existentes no âmbito do PIS/COFINS podem ser agrupados em três categorias principais:

a) Benefícios fiscais que assumem a forma de créditos presumidos ou redução da alíquota incidente no débito com apropriação integral do crédito. Nestes casos, é possível manter os benefícios setoriais, na forma de créditos presumidos da CBS, que seriam progressivamente reduzidos ao longo da transição.

b) Regimes especiais de tributação, especialmente tributação monofásica de alguns setores, em muitos casos resultando em uma alíquota efetiva sobre o consumo menor que a alíquota do PIS/COFINS não cumulativo. Nestes casos, o ideal seria estimar a alíquota efetiva incidente no consumo (através de cálcu-

los efetuados por entidades independentes[167]) e fazer uma transição para a alíquota base da CBS, ao longo do período de transição.

c) Regimes voltados à desoneração do investimento, caso, por exemplo, do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura (REIDI), que prevê a suspensão do PIS/COFINS ou a aplicação de alíquota zero na aquisição de equipamentos. A rigor, tais regimes se tornarão desnecessários com a CBS, que prevê restituição integral e tempestiva de créditos na aquisição de bens e serviços destinados ao ativo imobilizado. Ainda assim, para dar segurança aos atuais beneficiários de tais regimes de que o modelo de ressarcimento de créditos da CBS funcionará de forma adequada, sugere-se que os benefícios de suspensão ou alíquota zero na aquisição de equipamentos pelas empresas beneficiadas por esses regimes sejam mantidos durante a transição.

3. Manutenção da carga tributária

Um dos pontos que tem levantado muitas dúvidas com relação à CBS é a definição de uma alíquota de 12% no PL 3887. Há um consenso entre os especialistas de que tal alíquota resultaria em um aumento da carga tributária relativamente à situação atual. As estimativas de alíquota neutra, que manteria a atual arrecadação de PIS/COFINS, variam entre 8% e 10%[168].

Neste contexto, sugere-se a adoção de um sistema que garanta a calibragem da alíquota da CBS em caso de aumento ou redução da carga tributária nos primeiros anos de cobrança da nova contribuição. O ideal é que esse sistema seja bastante simples e opere com informações objetivas e conhecidas.

A proposta é que a alíquota da CBS seja ajustada, caso a receita da CBS nos doze primeiros meses de cobrança da contribuição, corri-

---

[167] O levantamento do preço médio de venda ao consumidor de um amplo conjunto de mercadorias por instituições independentes já é realizado hoje, por conta do regime de substituição tributária do ICMS.

[168] Ver, por exemplo, estudo do Observatório de Política Fiscal do IBRE/FGV, acessível em: https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs.

gida pelo IPCA, seja 3% maior ou menor que a receita do PIS e da COFINS nos 60 meses anteriores ao início da cobrança da CBS, também corrigida pelo IPCA e acrescida de uma taxa de crescimento real de 2% ao ano. O ajuste seria feito por decreto presidencial, de forma proporcional à razão entre a receita corrigida do PIS/COFINS e a receita da CBS. As fórmulas para definição do ajuste de alíquota deveriam constar de um anexo da Lei.

Neste modelo, pequenos desvios em relação à alíquota neutra (dentro do intervalo de 3% a maior ou a menor, por exemplo) não ensejariam ajuste da alíquota, mas desvios mais relevantes seriam integralmente compensados no ajuste.

Adicionalmente, é importante que a alíquota inicial da CBS seja mais realista que a alíquota de 12% proposta no PL 3887. Neste sentido, sugere-se que a alíquota inicial seja de 9% ou, no máximo, 10%, lembrando que eventual erro de calibragem (para cima ou para baixo) será ajustado nos termos propostos acima.

Por fim, caso seja adotado um regime de transição para a alíquota e para os benefícios fiscais, nos termos sugeridos no item 2 desta nota, é preciso garantir que a alíquota base da CBS seja ajustada ao longo da transição, para não resultar em aumento da carga tributária. Neste caso, no entanto, o ajuste pode ser feito com base nas próprias informações de arrecadação da CBS nos primeiros anos, que permitirão identificar com clareza o custo da adoção de alíquotas reduzidas e da concessão de créditos presumidos.

4. *Vacatio legis*

Um ponto que tem preocupado muito os contribuintes é o prazo de apenas seis meses de *vacatio legis* (período entre a publicação da lei e o início da cobrança da CBS) previsto no PL 3887.

Há um consenso entre as empresas de que não é possível ajustar os sistemas no prazo de seis meses. Também há demandas para que a CBS comece a ser cobrada apenas no início de um ano calendário, por conta de ajustes anuais que são feitos na contabilidade fiscal.

Nesse contexto, sugere-se que o início da cobrança da CBS se dê no segundo exercício financeiro subsequente à publicação da lei que a instituir. Tal prazo garantiria um período de pelo menos doze meses para que as empresas (e o próprio fisco) possam ajustar seus sistemas e procedimentos para viabilizar a cobrança do novo tributo.

5. CBS e cobrança do ICMS por substituição tributária

Um último ponto que merece atenção diz respeito ao efeito da cobrança de ICMS por substituição tributária quando da adoção da incidência "por fora" da CBS, ou seja, da incidência da CBS sobre o preço líquido da própria CBS e, também, do ICMS e do ISS. Para entender esse ponto, no Anexo a esta nota apresentam-se várias simulações que buscam deixar mais claros os argumentos resumidos a seguir.

Como se mostra na primeira parte do Anexo, caso a CBS fosse cobrada "por dentro" (ou seja, sobre o preço com a própria CBS e com o ICMS), a cobrança do ICMS por substituição tributária não afetaria a arrecadação da CBS. Em outras palavras, a arrecadação da CBS seria a mesma na hipótese de cobrança plurifásica do ICMS (sem substituição tributária) ou na hipótese de cobrança do ICMS por substituição tributária[169].

Com a adoção da cobrança da CBS "por fora", no entanto, essa neutralidade não se mantém, havendo um aumento do valor devido de CBS quando é adotado o regime de substituição tributária para o ICMS. Um primeiro problema decorre de uma falha do PL 3887, que não permite a dedução do ICMS recolhido por substituição tributária (ICMS-ST) da base de cálculo da CBS, uma vez que apenas o ICMS "destacado no documento fiscal" pode ser deduzido. Esse não é, no entanto, o principal motivo para o aumento do valor da CBS quando é adotado o regime de substituição tributária[170].

Como se demonstra na segunda parte do Anexo, mesmo quando se permite a dedução do ICMS-ST da base de cálculo da CBS no contribuinte substituto, o montante recolhido de CBS ao longo da cadeia se eleva. Isso ocorre porque, no regime de substituição tributária, o valor do ICMS recolhido no substituto tributário (tanto o ICMS pró-

---

[169] Esse resultado depende da hipótese de que a margem do atacado e do varejo será a mesma (em reais) tanto na hipótese de cobrança plurifásica do ICMS quanto na hipótese de cobrança por substituição tributária. Se a margem for fixada com base em um *mark-up* sobre o preço de aquisição (descontados os tributos recuperáveis) então haverá um aumento do preço final de venda ao consumidor e da arrecadação da CBS, mas esse é um efeito do aumento das margens (em reais) no comércio por conta do aumento do preço de venda na indústria e não de uma falha intrínseca do modelo tributário.

[170] Esse ponto é explicado em detalhe no Anexo.

prio quanto o ICMS recolhido por substituição tributária) passa a integrar o preço nas etapas subsequentes, mas não é deduzido da base da CBS quando da tributação dos contribuintes substituídos.

No Anexo são sugeridas duas alternativas para reestabelecer a neutralidade na tributação da CBS com a cobrança de ICMS por substituição tributária. A primeira opção seria discriminar nos documentos fiscais o valor do ICMS cobrado no substituto tributário (ICMS próprio e ICMS-ST), por unidade de produto[171]. Com base nessa informação, os contribuintes substituídos poderiam deduzir da base de cálculo da CBS o montante correspondente à multiplicação da quantidade vendida pelo valor de ICMS, por unidade, cobrado no contribuinte substituto. Essa alternativa garante a neutralidade na tributação, mas é bastante complexa do ponto de vista operacional, exigindo controles que contradizem a simplicidade pretendida na apuração da CBS.

Uma segunda alternativa, operacionalmente mais simples, é conceder um crédito presumido de CBS no substituto tributário, cujo valor seria equivalente à aplicação da alíquota "por dentro" da CBS (*alíquota*/(1+*alíquota*))[172] sobre o valor total de IMCS incidente no contribuinte substituto (débito de ICMS próprio mais ICMS-ST). Supondo que esse crédito presumido é repassado ao preço do produto, o resultado é uma tributação neutra de CBS, relativamente ao que seria devido caso o ICMS fosse cobrado de forma plurifásica (sem substituição tributária).

Mesmo sendo operacionalmente mais simples, essa segunda alternativa traz alguma complexidade para a apuração da CBS e, sobretudo, cria algum risco ao introduzir a possibilidade de créditos presumidos na cobrança da nova contribuição – mecanismo que usualmente é associado a benefícios fiscais, que deveriam ser evitados na CBS (exceto, temporariamente, durante a transição).

Neste contexto, cabe avaliar se efetivamente compensa introduzir algum mecanismo de ajuste para evitar a distorção na tributação da CBS decorrente da cobrança de ICMS por substituição tributária. Vale lembrar que, com um mecanismo de calibragem da alíquota bem desenhado, essa distorção não resultará em um aumento da arrecadação

---

[171] O valor do ICMS por unidade de produto, neste caso, é a soma do débito do ICMS próprio incidente na saída do contribuinte substituto com o montante recolhido a título de ICMS-ST, dividido por unidade de produto.

[172] Supondo que a alíquota da CBS seja de 10%, a alíquota "por dentro" da CBS seria 0,1/1,1, o que equivale a uma alíquota de 9,09%.

total de CBS, pois a alíquota seria calibrada de forma a manter a carga tributária. Mas haveria, na prática, uma maior tributação do consumo de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária relativamente aos demais – a qual já existe hoje, supondo-se que as empresas já estejam excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins em função da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Adicionalmente, vale lembrar que se está discutindo uma reforma ampla da tributação do consumo, na qual o ICMS seria substituído por um imposto sobre bens e serviços (IBS) para o qual, em princípio, não se prevê a aplicação do regime de substituição tributária. Caso essa proposta venha a ser aprovada, a distorção descrita nesse item seria apenas temporária, vigorando apenas durante a transição do ICMS para o IBS.

Cabe destacar, por fim, que, independentemente de eventual ajuste no modelo de cobrança da CBS em função dos efeitos da substituição tributária do ICMS, cabe corrigir o PL 3887, de modo a prever a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS do substituto tributário, e não apenas do ICMS próprio incidente em suas saídas.

Anexo – Efeito sobre a receita de CBS da substituição tributária do ICMS

Este anexo tem como objetivo mostrar o efeito da cobrança do ICMS por substituição tributária sobre a arrecadação da CBS em duas hipóteses: (1) supondo que a CBS seja cobrada "por dentro", ou seja, incidindo sobre o preço da mercadoria incluindo o ICMS e a própria CBS; e (2) supondo que a CBS seja cobrada "por fora", ou seja, sobre o preço líquido de ICMS e da CBS, que é o modelo proposto no PL 3887.

Em todos os casos supôs-se uma cadeia com três etapas, sendo a primeira a indústria, a segunda um atacadista e a terceira um varejista. O preço líquido de tributos recebido pela indústria é de R$ 100,00, a margem líquida do atacadista é de R$ 20,00 e a margem líquida do varejista é de R$ 60,00. Por simplicidade (dado que o objetivo é mostrar apenas o efeito da substituição tributária), supôs-se que não há etapas anteriores à indústria, ou seja, que todos os tributos incidentes nas etapas anteriores são recolhidos pela indústria. Em todos os casos considera-se que o ICMS incide "por dentro", ou seja, sobre o preço com o próprio ICMS e com a CBS.

Nas duas hipóteses consideradas (incidência da CBS "por dentro" e "por fora") busca-se avaliar qual seria o impacto sobre a arrecadação da CBS da adoção da substituição tributária relativamente a uma situação em que o ICMS fosse cobrado de forma plurifásica, ou seja, sem substituição tributária. Em todos os casos, supõe-se que o ICMS cobrado por substituição tributária na indústria (ICMS-ST) está bem calibrado, ou seja, que corresponde à diferença entre o ICMS total recolhido ao longo da cadeia no caso de cobrança plurifásica do ICMS e o ICMS próprio (ICMS-P) recolhido pela indústria. Em outras palavras, supõe-se que o ICMS-ST é cobrado com base em um preço-pauta equivalente ao preço de venda ao consumidor final na hipótese de cobrança plurifásica.

Em todas as simulações supôs-se que a alíquota do ICMS é de 20% "por dentro". Na primeira hipótese supôs-se que a alíquota da CBS "por dentro" é de 8%. Na segunda hipótese, supôs-se que a alíquota da CBS "por fora" é de 10%. As diferenças de alíquotas foram arbitradas apenas para que o preço final de venda ao consumidor seja semelhante nos dois casos.

É importante notar que a diferença de resultado entre as duas hipóteses (incidência da CBS "por dentro" e "por fora") não é relevante,

ou seja, não se pretende discutir a calibragem da alíquota da CBS, que depende de muitos outros fatores. Apenas a diferença entre a cobrança plurifásica do ICMS e a cobrança do ICMS por substituição tributária, em cada uma das hipóteses tomada isoladamente, é relevante para a análise.

Nas tabelas apresenta-se, na parte superior, o valor do débito de ICMS e de CBS em cada etapa da cadeia e, na parte inferior, o valor devido de ICMS e de CBS pela indústria, pelo atacado e pelo varejo, que corresponde à diferença entre o débito e o crédito (que é o valor do débito na etapa anterior, quando há recuperação de crédito).

Hipótese 1. Cobrança da CBS "por dentro"

A Tabela 1.1 apresenta o exemplo em que se considera que a CBS incidiria "por dentro", à alíquota de 8%, supondo-se que o ICMS fosse cobrado sem substituição tributária (ou seja, pelo regime plurifásico). Esse exemplo não corresponde ao modelo proposto no PL 3887, no qual se propõe que a CBS seja cobrada "por fora". Mas ele serve para mostrar o impacto da substituição tributária quando a CBS é cobrada "por fora", o que é feito na Hipótese 2.

Como se nota, no exemplo proposto o preço final do produto seria de R$ 250,00 e a arrecadação de ICMS e de CBS é de R$ 50,00 e R$ 20,00, respectivamente, o que corresponde à aplicação das respectivas alíquotas sobre o preço de venda ao consumidor.

1.1. Carga tributária sem ICMS-ST - incidência da CBS "por dentro"

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	120,00	180,00	
ICMS - P (débito) - al. 20%	27,78	33,33	50,00	
CBS (débito) - al. 8%	11,11	13,33	20,00	
Preço de venda	**138,89**	**166,67**	**250,00**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-P	27,78	5,56	16,67	50,00
CBS	11,11	2,22	6,67	20,00
Total	**38,89**	**7,78**	**23,33**	**70,00**

Na hipótese em que o ICMS passa a ser cobrado por substituição tributária, teríamos o a situação apresentada na Tabela 1.2. Neste caso, a indústria recolhe o ICMS que é devido pelo atacado e varejo.

Vale notar que no exemplo supôs-se que a soma do ICMS próprio cobrado da indústria com o ICMS-ST corresponde ao valor de R$ 50,00 de ICMS total devido no exemplo da Tabela 1.1.

1.2. Carga tributária com ICMS-ST - incidência da CBS "por dentro"

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	170,00	230,00	
ICMS-ST - al. 20%	17,39			
ICMS - P - al. 20%	32,61			
CBS (débito) - al. 8%	13,04	14,78	20,00	
Preço de venda	**163,04**	**184,78**	**250,00**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,39			17,39
ICMS-P	32,61			32,61
CBS	13,04	1,74	5,22	20,00
Total	**63,04**	**1,74**	**5,22**	**70,00**
			Variação do valor da CBS:	**0,00**

Como se vê, caso a CBS fosse cobrada "por dentro" a adoção da substituição tributária para o ICMS não afetaria o valor devido de CBS. No entanto, como se mostra a seguir, isso não ocorre no caso da cobrança da CBS "por fora", como proposto no PL 3887 (e como recomenda a boa prática internacional).

Hipótese 2. Cobrança da CBS "por fora"

A Tabela 2.1 reproduz a mesma situação descrita na Tabela 1.1 (cobrança plurifásica do ICMS), com a diferença de que, neste caso, a CBS é cobrada à alíquota de 10% sobre o preço líquido de ICMS e de CBS ("por fora"), na forma proposta no PL 3887. Neste exemplo, o valor do ICMS devido ao longo da cadeia é de R$ 49,50 e o valor da CBS de R$ 18,00, que corresponde à alíquota de 10% aplicada sobre o valor adicionado (líquido de tributos) em todas as etapas da cadeia[173].

[173] O valor de ICMS e CBS não corresponde exatamente ao do exemplo anterior, pois, para que isso ocorresse, a alíquota da CBS precisaria ser de 11,11%, o que tornaria mais complexas as explicações que são feitas a seguir.

2.1. Carga tributária sem ICMS-ST - PL 3887 (incidência da CBS "por fora")

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	120,00	180,00	
ICMS - P (débito) - al. 20%	27,50	33,00	49,50	
CBS (débito) - al. 10%	10,00	12,00	18,00	
Preço de venda	**137,50**	**165,00**	**247,50**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-P	27,50	5,50	16,50	49,50
CBS	10,00	2,00	6,00	18,00
Total	**37,50**	**7,50**	**22,50**	**67,50**

Como se vê na Tabela 2.2, com a adoção da cobrança do ICMS por substituição tributária o valor cobrado de CBS se altera, mesmo supondo-se que a margem (em reais) do atacado e do varejo se mantém, e que o valor do ICMS cobrado na indústria (ICMS próprio mais ICMS-ST) corresponde exatamente ao ICMS cobrado sem substituição tributária (R$ 49,50). A diferença do montante devido de CBS em relação à cobrança plurifásica de ICMS é de R$ 4,95, que corresponde à aplicação da alíquota da CBS sobre o montante total de ICMS recolhido pela indústria e representa um aumento de 27,5% no valor cobrado de CBS (considerando os parâmetros do exemplo).

2.2. Carga tributária com ICMS-ST - PL 3887 (incidência da CBS "por fora")

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	169,50	229,50	
ICMS-ST - al. 20%	17,25			
ICMS - P - al. 20%	32,25			
CBS (débito) - al. 10%	11,73	16,95	22,95	
Preço de venda	**161,23**	**186,45**	**252,45**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,25			17,25
ICMS-P	32,25			32,25
CBS	11,73	5,22	6,00	22,95
Total	**61,23**	**5,22**	**6,00**	**72,45**
			Variação do valor da CBS:	**4,95**

Um dos problemas do PL 3887 é que ele não permite a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS, pois, pelo projeto, apenas o ICMS destacado no documento fiscal (ICMS próprio) não integra a base de cálculo da CBS. Essa não é, no entanto, a principal razão para a elevação do valor da CBS com a cobrança de ICMS por substituição

tributária, ainda que a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS no substituto tributário seja um ajuste desejado e necessário do PL 3887[174].

Como se vê na Tabela 2.3, que reproduz o exemplo da tabela anterior excluindo o ICMS-ST da base de cálculo da CBS na indústria, mesmo com esse ajuste, o incremento do valor devido de CBS ao longo da cadeia continuaria sendo o mesmo (R$ 4,95), pois a redução do valor da CBS devida pela indústria reduziria em igual montante o crédito de CBS no atacado. Isso ocorre porque o ICMS cobrado da indústria passa a integrar o preço de venda das etapas seguintes da cadeia de comercialização, sem que o valor do ICMS possa ser deduzido desse preço, na definição da base de cálculo da CBS. Na prática, o valor total de CBS devido passa a ser maior que a incidência da alíquota da CBS sobre o valor adicionado (líquido de tributos) ao longo da cadeia, distorcendo uma das características desejáveis de um bom tributo sobre o valor adicionado[175].

---

[174] A exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da CBS é positiva, pois normalmente o preço do comércio é formado na forma de mark-ups (incremento percentual sobre o custo de aquisição do produto revendido), o que significa que a redução do preço na indústria contribuiria para reduzir o preço de venda ao consumidor final. Nos exemplos desse anexo, no entanto, supõe-se que as margens do atacado e do varejo são fixadas em valores nominais, pois o objetivo é isolar o efeito da tributação, evitando confundir esse efeito com a variação do valor das margens na cadeia de comercialização. Adicionalmente, é possível que o adquirente do produto da indústria não seja contribuinte da CBS pelo regime normal (caso, por exemplo, de uma empresa do SIMPLES), hipótese na qual a redução da CBS recolhida na indústria resulta numa redução do valor da CBS em toda a cadeia.

[175] Tomando por referência a cobrança de ICMS pelo regime plurifásico (Tabela 2.1), o aumento da CBS se concentra no atacado, pois nessa etapa a CBS incide não apenas sobre a margem líquida do atacado, mas também sobre o valor de ICMS recolhido na indústria. Esse efeito não se repete no varejo porque o maior débito de CBS é compensado por um maior crédito vindo do atacado, o que faz que a base da CBS seja apenas a margem líquida do varejo.

2.3. Carga tributária com ICMS-ST - exclusão do ICMS-ST da BC da CBS

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	169,50	229,50	
ICMS-ST - al. 20%	17,60			
ICMS - P - al. 20%	31,90			
CBS (débito) - al. 10%	10,00	16,95	22,95	
Preço de venda	**159,50**	**186,45**	**252,45**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,60			17,60
ICMS-P	31,90			31,90
CBS	10,00	6,95	6,00	22,95
Total	**59,50**	**6,95**	**6,00**	**72,45**
			Variação do valor da CBS:	**4,95**

Para evitar o aumento do valor devido de CBS com a cobrança do ICMS por substituição tributária, foram consideradas duas alternativas. A primeira alternativa é excluir o valor do ICMS recolhido pelo substituto tributário (tanto ICMS próprio quanto ICMS-ST) da base de cálculo da CBS nas etapas seguintes da cadeia. Os efeitos desse ajuste ficam claros na Tabela 2.4, na qual o valor da CBS devida tanto pelo atacado quanto pelo varejo é ajustado de forma a excluir a incidência da CBS sobre o ICMS recolhido na indústria (o que é equivalente a excluir o valor do ICMS recolhido na indústria da base de cálculo da CBS).

2.4. Carga tributária com ICMS-ST - ajuste nos contribuintes substituídos

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	169,50	229,50	
ICMS-ST - al. 20%	17,60			
ICMS - P - al. 20%	31,90			
CBS (débito)	10,00	12,00	18,00	
CBS base - al. 10%	10,00	16,95	22,95	
Redutor por ICMS		**-4,95**	**-4,95**	
Preço de venda	**159,50**	**181,50**	**247,50**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	17,60			17,60
ICMS-P	31,90			31,90
CBS	10,00	2,00	6,00	18,00
Total	**59,50**	**2,00**	**6,00**	**67,50**
			Variação do valor da CBS:	**0,00**

Para que tal alternativa de ajuste seja efetiva, é necessário que o ajuste da base de cálculo da CBS se dê em todas as etapas subsequentes do processo de comercialização[176]. Essa forma de solução do problema tem, no entanto, um custo operacional que pode ser elevado, pois exige a discriminação, por unidade de produto, do ICMS recolhido no substituto tributário, a inclusão dessa informação nos documentos fiscais de todas as etapas subsequentes, e a exclusão do montante correspondente à multiplicação da quantidade de produtos vendidos pelo valor recolhido de ICMS por unidade de produto da base de cálculo da CBS.

Uma segunda alternativa, mais simples operacionalmente, seria a redução do valor recolhido de CBS no substituto tributário. Neste caso, a exclusão teria de ser feita na forma de um crédito presumido de CBS, sem alterar o débito de CBS, pois esse é o valor recuperado como crédito na etapa subsequente. O valor do crédito presumido de CBS teria de ser equivalente à aplicação de uma alíquota "por dentro" da CBS (*alíquota*/(1+*alíquota*)) sobre o montante de ICMS devido pelo substituto tributário (soma de ICMS próprio e ICMS-ST)[177].

No caso do exemplo analisado, o crédito presumido de CBS seria de R$ 4,50, que corresponde ao montante total de ICMS devido pela indústria (49,50) multiplicado por 0,1 e dividido por 1,1. Como se vê na Tabela 2.5, supondo que o crédito presumido de CBS na indústria seja integralmente repassado ao preço, o resultado seria o recolhimento de CBS ao longo da cadeia em montante equivalente ao que seria recolhido com base na cobrança plurifásica de ICMS.

---

[176] Fazer o ajuste apenas no atacado apenas deslocaria o problema para o varejo, que acabaria recolhendo um valor mais elevado da CBS em função da inclusão do ICMS no seu preço, sem sua exclusão da base de cálculo da CBS.

[177] Para entender a aplicação da alíquota "por dentro" da CBS, considere-se que BC é a base de cálculo da CBS, antes da exclusão do valor da própria CBS. Neste caso, o valor devido de CBS pode ser escrito como: CBS = (BC – CBS)**al*, onde *al* é a alíquota da CBS. Essa fórmula pode ser reescrita como CBS = BC/(1+*al*). Como o objetivo do ajuste é reduzir a base de cálculo da CBS em montante equivalente à aplicação da alíquota da CBS sobre o valor recolhido de ICMS (*al**ICMS), a redução do montante a ser recolhido de CBS seria (*al**ICMS)/(1+*al*), ou seja, à multiplicação do valor de ICMS por *al*/(1+*al*), que é a alíquota "por dentro" da CBS.

2.5. Carga tributária com ICMS-ST - ajuste no contribuinte substituto

	Indústria	Atacado	Varejo	Total
Receita líquida	100,00	165,00	225,00	
ICMS-ST - al. 20%	18,50			
ICMS - P - al. 20%	31,00			
CBS (débito) - al. 10%	10,00	16,50	22,50	
Crédito Presumido CBS	-4,50			
Preço de venda	**155,00**	**181,50**	**247,50**	
VA/Margem líquida	100,00	20,00	60,00	180,00
Tributos devidos				
ICMS-ST	18,50			18,50
ICMS-P	31,00			31,00
CBS	5,50	6,50	6,00	18,00
Total	**55,00**	**6,50**	**6,00**	**67,50**
			Variação do valor da CBS:	**0,00**

Embora seja operacionalmente mais simples, essa forma de ajuste na cobrança da CBS no substituto tributário não é de compreensão imediata e precisa ser considerada com cautela, para não dar a entender que o modelo da CBS contempla outras possibilidades de crédito presumido, que poderiam ser utilizadas para a concessão de benefícios fiscais.

XVIII - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL BRASIL SOLIDÁRIO[178]

Novembro de 2021

Histórico

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) Brasil Solidário é fruto da convergência entre as propostas do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz) e do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF).

Originalmente, o projeto de reforma da tributação de bens e serviços do CCiF foi consolidado na PEC 45/2019[179] e apresentado à Câmara dos Deputados pelo deputado Baleia Rossi. A proposta do Comsefaz, por sua vez, foi apresentada pelo deputado Herculano Passos à Comissão Especial da PEC 45/2019, como a Emenda n. 192/2019[180].

Ao longo dos últimos anos, o Comsefaz e o CCiF debateram e aprimoraram suas propostas isoladamente e em conjunto, especialmente, no âmbito do Grupo de Trabalho IBS Operacional.

Em 2021, o Comsefaz e o CCiF uniram forças para identificar os consensos e construírem juntos a proposta que ora é apresentada.

Destaca-se também que, em abril de 2021, o Comsefaz, a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), o CCiF, a Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE), o Movimento Destrava Brasil e o Movimento Pra Ser Justo manifesta-

---

[178] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy e Melina Rocha.

[179] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0pe20hvrkulbq105oqnbxmmkdr1598039.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

[180] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1818998&filename=EMC+192/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

ram seu apoio à aprovação de uma reforma tributária ampla, consolidando todos os impostos sobre o consumo em apenas um imposto, com a unificação da base de incidência de bens e serviços[181].

Proposta

A PEC Brasil Solidário propõe uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, a partir da substituição de sete tributos por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que seguirá o modelo de imposto sobre valor adicionado (IVA), adotado em cerca de 170 países[182]. O IBS será complementado pelo imposto seletivo que incidirá sobre bens e serviços que produzam externalidades negativas à saúde ou ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcóolicas.

Serão substituídos os seguintes tributos: (i) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); (ii) Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); (iii) Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); (iv) Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (Cide-combustíveis); (v) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); (vi) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e (vii) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O IBS é norteado pelos princípios da simplicidade, isonomia, neutralidade, transparência e arrecadação.

Simplicidade advinda de base de incidência tributária de contorno bem definido, regras de fácil compreensão e mínimo de exceções e regimes especiais.

Isonomia no tratamento dos cidadãos e das empresas, dosando a carga tributária sem privilégios.

---

[181] Disponível em: https://comsefaz.org.br/wp-content/uploads/2021/04/CARTA-EM-DEFESA-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-AMPLA-I.pdf.

[182] Dado computado até novembro de 2018, segundo estudo da OCDE. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page195.

Neutralidade para não distorcer a forma de organização das empresas, nem a localização de seus investimentos, nem a tecnologia que adotam, nem suas escolhas de mercados.

Transparência que permita ao cidadão conhecer, efetivamente, com quanto contribui de tributo ao Estado, de modo que possa, ciente do ônus tributário, fazer suas escolhas de políticas públicas consciente e democraticamente.

Arrecadação como finalidade, pois um tributo sobre o consumo deve ter propósito arrecadatório e não extrafiscal. O IVA deve arrecadar os recursos para que depois, via gasto, o Estado financie suas políticas públicas.

A melhoria na qualidade da tributação sobre bens e serviços no Brasil é promovida pelo IBS a partir da adoção das características dos melhores e mais modernos IVAs do mundo:

- Base ampla de incidência, sem qualquer diferenciação entre a tributação de operações com bens, materiais e imateriais, compreendidos os direitos, e as prestações de serviço;
- Cobrança no destino, com desoneração completa das exportações e tributação das importações, essencial para encerrar a guerra fiscal entre os entes federativos;
- Não-cumulatividade ampla e devolução ágil de créditos acumulados (em até 60 dias), para desonerar os investimentos;
- Alíquota uniforme e regras homogêneas, para reduzir o custo de conformidade dos contribuintes e a litigiosidade tributária;
- Cálculo por fora, possibilitando que o cidadão conheça de forma transparente o valor do imposto incidente em cada operação e prestação; e
- Tratamento isonômico dos contribuintes, sendo vedada a concessão de isenções, benefícios, incentivos tributários ou financeiros.

De acordo com estudo elaborado pelo economista Bráulio Borges, a aprovação de uma reforma ampla com as características da PEC Brasil Solidário seria capaz de aumentar 20 pontos percentuais do PIB

potencial do Brasil em 15 anos (24 p.p. no longo prazo), considerados apenas os efeitos diretos[183].

Com o modelo de transição na distribuição federativa da receita proposto, todos os entes da federação serão beneficiados pela PEC. De modo semelhante, mesmo com hipóteses conservadoras do impacto da reforma tributária sobre a produtividade, estima-se que todos os setores da economia tendem a ser beneficiados pela reforma tributária, como mostra estudo dos economistas Edson Domingues e Debora Cardoso[184].

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL

(PEC Brasil Solidário – 29.04.21)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

'Art. 146.

.....

III -

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclu-

[183] BORGES, Bráulio. *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*. Estudo elaborado para o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

[184] DOMINGUES, E.P. e CARDOSO, D. F. *Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019*. Estudo elaborado para o Centro de Cidadania Fiscal. 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf.

sive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 152-A e 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§1º (renumerado)

.....

V - o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo.

§2º Na hipótese de o recolhimento do imposto a que se refere o art. 152-A ser feito por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.' (NR)

'Art. 150. .....

.....

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio ou renda, uns dos outros;' (NR)

'Seção II-A

DO IMPOSTO DA UNIÃO, DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

Art. 152-A. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir, conjuntamente, mediante lei complementar, imposto sobre operações com bens e prestações de serviços.

§ 1º O imposto referido no caput incidirá sobre:

I – operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos;

II – prestações onerosas de serviços; e

III – importações de bens materiais ou imateriais, ou de serviços.

§ 2º O imposto de que trata esse artigo alcança negócios jurídicos onerosos, ou a eles equiparáveis, tais como:

I – alienação;

II – troca ou permuta;

III – locação;

IV – cessão, disponibilização, licenciamento;

V – arrendamento mercantil; e

VI – prestação de serviços, inclusive serviços financeiros, observado o disposto no § 12.

§ 3º O imposto de que trata esse artigo:

I – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

II – terá legislação uniforme em todo o território nacional, garantida a autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas;

III – será regulamentado e administrado, de forma compartilhada pelos entes da federação, por meio do Conselho Federativo do IBS;

IV – terá alíquota uniforme para todos os bens e serviços, observado o disposto no § 7º deste artigo;

V – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais, observado o disposto no § 11 deste artigo;

VI – poderá ser devido, nos termos da lei complementar, na liquidação ou pagamento da operação;

VII - será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente;

VIII - não será incluído em sua própria base de cálculo.

§ 4º O imposto de que trata esse artigo será não-cumulativo, garantindo-se o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias.

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica:

I – quando o bem ou serviço se destinar ao uso e consumo pessoal de pessoa física, seja na qualidade de sujeito passivo ou de pessoa relacionada ao sujeito passivo;

II – quando a operação ou prestação subsequente for isenta ou não tributada, ressalvados os casos previstos em lei complementar.

§ 6º O imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação:

I - será registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito, nos termos dos parágrafos 4º e 5º;

II – pertencerá:

a) ao ente federado adquirente do bem ou serviço, nas aquisições realizadas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, bem como pelas autarquias e fundações por eles instituídas e mantidas; ou

b) à União, Estado ou Distrito Federal e ao Município do destino da operação ou prestação, conforme às respectivas alíquotas, nos demais casos.

§ 7º A alíquota do imposto aplicável a cada operação ou prestação será a soma das alíquotas:

I – da União;

II – do Estado ou Distrito Federal de destino da operação ou prestação; e

III – do Município de destino da operação ou prestação.

§ 8º A lei complementar estabelecerá critérios para a definição do local de destino da operação ou prestação, que poderá ser, inclusive, o da entrega e disponibilização do bem, o da localização do bem, o da prestação do serviço, o do início da prestação ou o do domicílio do adquirente do bem ou serviço.

§ 9º O Conselho Federativo do IBS, administração tributária instituída na forma de autarquia especial:

I – terá sua estrutura definida nos termos de lei complementar, garantida a participação de todos os entes da federação na Assembleia Geral, sua instância máxima de governança;

II – terá autonomia técnica, financeira e administrativa;

III – atuará de forma coordenada com as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e procuradorias municipais, estaduais e da Fazenda Nacional, na cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relacionadas ao imposto de que trata esse artigo;

IV – será financiada com percentual da receita do imposto sobre bens e serviços destinada a cada ente federativo;

V – terá seu controle externo exercido exclusivamente pelo Tribunal de Contas da União;

§ 10º Os servidores em exercício no Conselho Federativo do IBS e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade

funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

§ 11 Fica assegurada a devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços, nos termos de lei complementar.

§ 12 A lei complementar poderá instituir regime específico de tributação aplicável às operações e prestações com bens imóveis e serviços financeiros, hipótese em que poderão ser excetuadas as regras constantes do inciso IV do § 3º e do § 4º, ambos deste artigo.

§ 13 Compete exclusivamente ao Conselho Federativo do IBS dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária, nos termos previstos em lei complementar.

'Art. 153.

VIII – mediante lei complementar, imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, incidente sobre bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por motivos relacionados à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a:

a) combustíveis fósseis;

b) fumo; e

c) bebidas alcóolicas.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput:

I – terá incidência monofásica; e

II – não incidirá sobre ele mesmo nem sobre o imposto de que trata o art. 152-A.' (NR)

'Art. 158. .....

.....;

V – seis por cento do produto da arrecadação da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços.

§ 1º (renumerar) .....

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso V, serão creditadas de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a

distribuição de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) do total com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.' (NR)

'Art. 159. .....

.....

IV – do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo, percentual definido em lei complementar ao Fundo de Desenvolvimento Regional e ao Fundo de Incentivo à Infraestrutura.

.....

.....' (NR)

'Art. 161. .....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

.....

IV – estabelecer critérios para a distribuição dos recursos:

a) do Fundo de Desenvolvimento Regional, visando a redução das desigualdades regionais; e

b) do Fundo de Incentivo à Infraestrutura, que será distribuído aos Estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II, ao Fundo de Desenvolvimento Regional e ao Fundo de Incentivo à Infraestrutura.' (NR)

'Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e o Conselho Federativo do IBS divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União e pelo Conselho Federativo do IBS serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município. (NR)

'Art. 167. .....:

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvados os casos expressamente previstos nesta Constituição e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º;

.....' (NR)

'Art. 195. .....

.....

§ 15. Além das contribuições de que tratam os incisos do caput desse artigo, o orçamento da seguridade social da União será financiado por 70% (setenta por cento) do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo.' (NR)

'Art. 198. .....

.....

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155, dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, e da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156, dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º, e da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços.;

.....' (NR)

'Art. 212. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, nunca menos de:

I – no caso da União, dezoito por cento da receita resultante de impostos, excetuada a parcela dos impostos destinados à seguridade social nos termos do art. 195, § 15 e ao programa do seguro-desemprego, ao abono salarial e a outras ações da previdência social, nos termos do art. 239.

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, vinte e cinco por cento da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências.' (NR)

'Art. 212-A. .....

.....

II – os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por:

a) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III, IV e V do caput do art. 158, as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, e do produto da arrecadação da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, observado o disposto no § 1º do art. 212;

b) 12% (doze por cento) do produto da arrecadação da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços;

.....

§ 4º Nenhum município receberá, dos fundos referidos neste artigo, montante inferior ao aportado nos termos da alínea "b" do inciso II do caput deste artigo.' (NR)

'Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, bem como 19% (dezenove por cento) do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo, passam, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....' (NR)

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos acrescidos:

'Art. 92-B Fica assegurado, pelo prazo estabelecido no art. 92-A deste Ato das Disposições Constitucionais Transitó-

rias, tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus relativamente ao imposto sobre bens e serviços, de que trata o art. 152-A desta Constituição.

Parágrafo único. Cabe à lei complementar regular a forma e as condições para cumprimento do disposto no caput deste artigo, não se aplicando a vedação prevista no inciso V do § 3º do art. 152-A desta Constituição.

'Art. 115. Para fins do disposto nos artigos 116 a 122 deste Ato, entende-se por:

I – tributos substituídos:

a) o imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 155, II da Constituição;

c) o imposto sobre serviços de qualquer natureza, a que se refere o art. 156, III da Constituição;

d) a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, a que se refere o art. 177, § 4º desta Constituição;

e) as contribuições sociais para financiamento da seguridade social, a que se referem o art. 195, I, "b" e IV desta Constituição; e

f) as contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a que se refere o art. 239 desta Constituição;

II – parcela federal dos tributos substituídos, o montante correspondente a:

a) 65,5% (sessenta e cinco inteiros e cinco décimos por cento) do imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) 71% (setenta e um por cento) da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, a que se refere o art. 177, § 4º desta Constituição; e

c) 100% (cem por cento) das contribuições sociais para financiamento da seguridade social, a que se referem o art. 195, I, "b" e IV desta Constituição, e das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a que se refere o art. 239 desta Constituição;

III – parcela estadual dos tributos substituídos, o montante correspondente a:

a) 32% (trinta e dois por cento) do imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) 80% (oitenta por cento) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 155, II desta Constituição; e

c) 21,75% (vinte e um inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, a que se refere o art. 177, § 4º desta Constituição;

IV – parcela municipal dos tributos substituídos, o montante correspondente a:

a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do imposto sobre produtos industrializados, a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

b) 20% (vinte por cento) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 155, II desta Constituição;

c) 100% (cem por cento) do imposto sobre serviços de qualquer natureza, a que se refere o art. 156, III desta Constituição; e

d) 7,25% (sete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, a que se refere o art. 177, § 4º desta Constituição;

V – imposto sobre bens e serviços, o imposto a que se refere o art. 152-A desta Constituição;

VI – imposto seletivo, o imposto a que se refere o art. 153, VIII desta Constituição;

VII – Fundo de Desenvolvimento Regional e Fundo de Incentivo à Infraestrutura, os fundos referidos no art. 159, IV desta Constituição;

VIII – ano base:

a) o ano em que for publicado, pelo Conselho Federativo do IBS, o regulamento do imposto sobre bens e serviços, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

b) o ano subsequente ao da publicação do regulamento do imposto sobre bens e serviços, caso a publicação ocorra após 30 de junho.

Parágrafo único. Lei complementar regulamentará o disposto nos arts. 116 a 121 deste Ato.'

'Art. 116. No primeiro e no segundo ano subsequentes ao ano base:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado à alíquota de 1% (um por cento);

II – o imposto seletivo será cobrado a uma alíquota reduzida, nos termos da lei complementar que o instituir;

III – a receita dos impostos a que se referem os incisos anteriores será destinada exclusivamente ao orçamento da seguridade social da União;

IV – o montante recolhido na forma dos incisos I e II pelas empresas, entidades a elas equiparadas ou importadores será deduzido do montante devido das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV.

Parágrafo único. O Presidente da República, no prazo de cento e oitenta dias, encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei complementar dispondo sobre a instituição do imposto seletivo.'

'Art. 117. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano base, as alíquotas dos tributos substituídos, referidos no art. 115, I deste Ato, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;

II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;

III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;

IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;

V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;

VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;

VI – 1/8 (um oitavo) no nono ano;

§ 1º No final do nono ano subsequente ao ano base, os tributos referidos no art. 115, I deste Ato serão automaticamente extintos.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais e financeiros concedidos no âmbito da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em relação aos tributos referidos no art. 115, I deste Ato, serão reduzidos nas mesmas proporções mencionadas nos incisos do caput deste artigo.'

'Art. 118. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano base:

I – a alíquota do imposto sobre bens e serviços da União, de cada um dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos Municípios corresponderá à soma:

a) da respectiva alíquota de referência, fixada nos termos dos incisos II e III deste artigo; e

b) quando existente, da redução ou acréscimo em relação à alíquota de referência, estabelecido em lei ordinária do respectivo ente;

II – as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

a) no caso da União, a redução da receita da parcela federal dos tributos substituídos, deduzindo-se desse valor a receita do imposto seletivo;

b) no caso dos Estados, a redução da receita da parcela estadual dos tributos substituídos;

c) no caso dos Municípios, a redução da receita da parcela municipal dos tributos substituídos;

III – a alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços do Distrito Federal corresponderá à soma das alíquotas de referência apuradas nos termos das alíneas "b" e "c" do inciso anterior.

§ 1º A partir do décimo primeiro ano subsequente ao ano base, a alíquota do imposto sobre bens e serviços da União,

de cada um dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos Municípios será:

I – estabelecida em lei ordinária do ente; ou

II – na ausência da lei de que trata o inciso anterior, aquela vigente no final do prazo previsto no caput desse artigo.

§ 2º As alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Conselho Federativo do IBS.

§ 3º A lei complementar que instituir o imposto seletivo estabelecerá o aumento progressivo das alíquotas entre o terceiro e o décimo ano subsequentes ao ano base.'

'Art. 119. Do terceiro ao vigésimo segundo ano subsequentes ao ano base, o produto da arrecadação do imposto sobre bens e serviços será distribuído da seguinte forma:

I – o montante correspondente à redução da receita dos tributos substituídos, corrigida monetariamente, será distribuído proporcionalmente à participação de cada ente da federação na receita dos tributos substituídos, observado o disposto nos §§ 1º e 3º deste artigo;

II – a parcela da arrecadação excedente ao montante de que trata o inciso anterior será distribuída conforme os seguintes critérios:

a) 97% (noventa e sete por cento) proporcionalmente à distribuição da arrecadação apurada nos termos do inciso II do § 6º do artigo 152-A desta Constituição, com base nas alíquotas de referência;

b) 3% (três por cento), sequencialmente, aos entes da federação com menor coeficiente de substituição, apurado na forma do § 2º deste artigo, de forma a equalizar os menores coeficientes.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput deste artigo a arrecadação do imposto seletivo será deduzida do montante do imposto sobre bens e serviços a ser distribuída e da parcela destinada à União.

§ 2º Para fins do disposto na alínea "b" do inciso II do caput deste artigo:

I – entende-se por coeficiente de substituição de cada ente federativo a razão entre a participação do ente na receita distribuída nos termos do Inciso I e da alínea "a" do inciso II do caput deste artigo e a participação do ente na receita total dos tributos substituídos;

II – poderão ser estabelecidos limites de compensação para os Municípios cujo valor por habitante da receita com os tributos substituídos seja superior a um múltiplo da média nacional.

§ 3º Para fins do disposto no inciso I do caput e no § 2º deste artigo, a receita de cada ente da federação com os tributos substituídos será apurada deduzindo-se o valor transferido aos demais entes da federação e acrescendo-se o valor recebido em transferência dos demais entes da federação.

§ 4º Caso a arrecadação do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo seja inferior à redução da receita dos tributos substituídos, corrigida monetariamente, a arrecadação do imposto sobre bens e serviços será integralmente distribuída nos termos do inciso I do caput deste artigo.

§ 5º Do vigésimo terceiro ao septuagésimo primeiro ano subsequentes ao ano base:

I – parcela decrescente da arrecadação do imposto sobre bens e serviços será distribuída aos entes da federação na proporção observada no final do período referido no caput deste artigo;

II – parcela crescente da arrecadação do imposto sobre bens e serviços será distribuída nos termos do inciso II do § 6º do artigo 152-A desta Constituição, com base nas alíquotas de referência.

§ 6º A partir do septuagésimo segundo ano subsequente ao ano base, a receita do imposto sobre bens e serviços será integralmente distribuída nos termos do inciso II do §6º do artigo 152-A desta Constituição.

§ 7º O aumento ou redução da arrecadação de cada ente da federação decorrente da fixação da alíquota do imposto sobre bens e serviços acima ou abaixo da respectiva alíquota de referência será integralmente atribuível ao ente, não sendo considerada na distribuição da arrecadação calculada na forma do caput e do § 5º deste artigo.

'Art. 120. Os saldos credores existentes ao final do nono ano subsequente ao ano base relativos aos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II e às contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e o art. 239 desta Constituição serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes da federação, nos termos de lei complementar.

§ 1º O ressarcimento de que trata este artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento seja admitido pela legislação em vigor e homologados pelos respectivos entes da federação, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente da federação deverá se pronunciar em prazo máximo estabelecido na lei complementar referida no caput desse artigo;

II – na ausência de posicionamento sobre o pedido de homologação no prazo previsto no inciso anterior, os respectivos saldos credores serão considerados automaticamente homologados.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo considera-se como saldo credor relativo aos tributos referidos no caput:

I – todos os créditos relativos às mercadorias, bens e serviços adquiridos pelos contribuintes que não tenham sido aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação, independentemente de sua destinação;

II – outros valores relativos aos tributos referidos no caput, cujo ressarcimento ou restituição seja devido aos contribuintes em função de decisão judicial transitada em julgado.

§ 3º Por opção do contribuinte, o ressarcimento previsto no caput deste artigo poderá ser efetuado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente, observado que:

I – as características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos;

II – os títulos serão remunerados pela taxa básica de juros, estabelecida pelo Banco Central do Brasil;

III – o valor correspondente ao principal e aos juros dos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do imposto sobre bens e serviços, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.

§ 4º Os entes federativos poderão elevar, temporariamente, a alíquota do imposto sobre bens e serviços, para fins de pagamento do serviço da dívida a que se refere este artigo, hipótese na qual o incremento da arrecadação, até o limite do serviço da dívida, não estará sujeito às vinculações e partilhas a que se referem o inciso V do art. 158, o § 15 do art. 195, e os arts. 198, 212, 212-A e 239 desta Constituição.

§ 5º A lei complementar:

I – poderá:

a) permitir a conversão em títulos da dívida pública de parcela dos saldos credores referidos neste artigo, antes do prazo previsto no caput;

b) estabelecer critérios para limitar o aumento do montante dos saldos credores referidos neste artigo, entre a data de promulgação da lei complementar de que trata este artigo e a data referida no caput.

II – estabelecerá critérios para a aplicação do disposto no § 4º deste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo se aplica também a créditos dos tributos referidos no caput que venham a ser reconhecidos após o prazo estabelecido no caput.'

'Art. 121. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano base, o montante de recursos destinado ao Fundo de Desenvolvimento Regional e ao Fundo de Incentivo à Infraestrutura não será inferior a x% (x por cento) do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo.

Parágrafo único. A partir do décimo primeiro ano subsequente ao ano base, o percentual de que trata o *caput* deste artigo será revisto com periodicidade decenal, sendo elevado ou reduzido em função da evolução do grau de desigualdade regional e de desenvolvimento da infraestrutura dos Estados produtores de produtos primários.'

'Art. 122. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano base, a destinação ao Fundo de Participação dos Municípios prevista no art. 159, I, b desta Constituição será acrescida dos seguintes percentuais do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza:

I – 0,5% (cinco décimos por cento) no terceiro ano;

II – 1% (um por cento) no quarto ano;

III –1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) no quinto ano;

IV – 2% (dois por cento) no sexto ano;

V – 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) no sétimo ano;

VI – 3% (três por cento) no oitavo ano;

VII –3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) no nono ano.

Parágrafo único. Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto neste artigo, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I desta Constituição.'

Art. 3º Os parágrafos únicos do art. 146 e do art. 158 da Constituição Federal ficam renumerados e passam a constituir o § 1º.

Art. 4º A partir do décimo ano subsequente ao ano base, a Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

'Art. 146. .....

III .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I.

.....' (NR)

'Art. 150. .....

.....

§ 1º A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.
.....' (NR)

'Art. 153. .....
.....
IV – (Revogado)
.....
§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, e V.
.....
§ 3º (Revogado)
.....' (NR)

'Art. 155. ……...
…….…...
II – (Revogado)
…….…
…….
§ 2º (Revogado)
§ 3º (Revogado)
§ 4º (Revogado)
§ 5º (Revogado)
…….…' (NR)

'Art. 156. .....
.....
III – (Revogado)
.....
§ 3º (Revogado)' (NR)

'Art. 158. .....
.....

IV – (Revogado)

.....

§1º (Revogado)

.....' (NR)

'Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 53% (cinquenta e três por cento), na seguinte forma:

.....

b) 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios;

.....

.....

II – (Revogado)

III – (Revogado)

.....

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)' (NR)

'Art. 161. . .....

I – (Revogado)

.....

.....' (NR)

'Art. 195. .....

I - .....

b) (Revogado)

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de

cálculo diferenciadas apenas no caso da alínea "c" do inciso I do caput.

.....

§ 12. (Revogado)

.....' (NR)

'Art. 198. .....

.....

§ 2º .....

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155, dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156, dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b, e da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços.;

.....' (NR)

'Art. 212-A. .....

II – .....

a) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e V do caput do art. 158, as alíneas "a" e "b" do inciso I do caput do art. 159, e do produto da arrecadação da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, observado o disposto no § 1º do art. 212;

.....

.....' (NR)

'Art. 239. Do produto da arrecadação da parcela federal do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo, 19,8% (dezenove inteiros e oito décimos por cento) serão destinados ao financiamento, nos termos que a lei dispuser, do programa do seguro-desemprego, de outras ações da previdência social e do abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....' (NR)

Art. 5º Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação aos arts. 1º, 2º e 3º, na data de sua publicação;

II – em relação ao art. 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano base, assim entendido aquele definido nos termos do art. 115, VIII, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 6º Ficam revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano base, os seguintes dispositivos da Constituição Federal:

I – art. 153, IV e § 3º;

II – art. 155, II e §§ 2º a 5º;

III – art. 156, III e § 3º;

IV – art. 158, IV e § 1º;

V – art. 159, II e III e §§ 2º a 4º;

VI – art. 161, I; e

VII – art. 195, I, b

XIX - CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES COM BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS – CF-IBS[185]

Maio de 2022

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor um modelo de gestão para o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (CF-IBS) – entidade pública de regime especial, prevista na PEC 110/2019, responsável pela gestão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Vale destacar que este imposto se insere no modelo de IVA dual, onde a União mantém a competência da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – resultante da fusão do PIS e COFINS – e os Estados, Distrito Federal e Municípios compartilham a competência do IBS.

O CF-IBS tem suas competências administrativas estabelecidas no artigo 156-B da PEC 110/2019, podendo, para tanto, editar normas infralegais; uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; arrecadar, gerir e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, Distrito Federal e Municípios; e dirimir as questões suscitadas, no âmbito do contencioso administrativo tributário, entre o sujeito passivo e a administração tributária.

A instância máxima de deliberação do CF-IBS é a Assembleia Geral, na qual terão assento todos os Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, todos os entes da federação que partilham a competência do IBS.

Representação dos entes federados na Assembleia Geral

Já está assentado que a representação será paritária, ou seja, o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios terão o mesmo peso

---

[185] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy.

na Assembleia Geral. É necessário, no entanto, estabelecer qual o critério a ser definido em lei complementar para distribuir o peso ou quantidade de votos entre cada grupo de entes federados. Tendo presente que essa definição é uma decisão política, a ser tomada pelos entes federativos envolvidos, é possível pensar diversos critérios, tais como população, arrecadação, consumo, mix entre esses critérios entre outros. Considerando que o novo tributo, após o período de transição, será destinado ao ente federativo onde ocorreu o consumo de bens ou dos serviços, pode-se argumentar que esses critérios elencados acima teriam resultados muito próximos. Nesse sentido e objetivando um critério facilmente aferível e mais estável, propõe-se a utilização da população, medida pelo censo do IBGE mais recente, como parâmetro para a ponderação dos votos de cada ente federativo.

Dessa forma, na Assembleia Geral, os Estados e o Distrito Federal teriam, segundo o censo de 2010, 190.732.694[186] de votos e os Municípios teriam a mesma quantidade de votos.

Estrutura Organizacional do CF-IBS

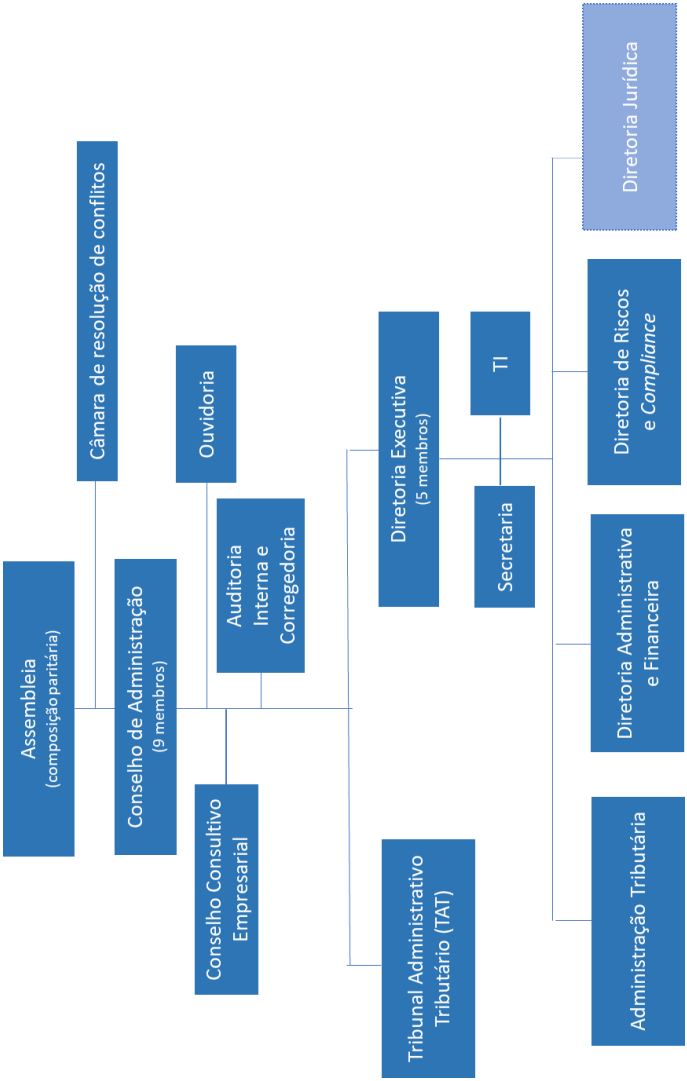
O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços – CF-IBS, como dito acima, é uma entidade pública de regime especial na medida em que é constituído pelo conjunto de dois níveis de entes federativos – Estados mais Distrito Federal e os Municípios e não se subordina a nenhum deles especificamente. Portanto, não pode ser tomado como parte da administração indireta - autarquias e fundações, nem se cingir aos ditames da lei dos Consórcios (Lei 11.107/2005), das Estatais (Lei 13.303/2016) ou das Agências (Lei 13.848/2019). Na realidade, para cumprir sua missão, o CF-IBS necessita estabelecer uma referência legal bem definida utilizando aspectos das leis acima mencionadas garantindo um elevado grau de profissionalismo, capacidade gerencial e forte estabilidade de seu corpo técnico. Além disso, é necessário estabelecer um equilíbrio entre os interesses dos entes federativos e os dos contribuintes.

Como resultado do trabalho do GT Operacional do IBS/CCiF, temos abaixo (Figura 1) uma proposta de estrutura organizacional que será detalhada no decorrer desta nota técnica. Nesse modelo organiza-

[186]A população estimada atual do Brasil, segundo o site do IBGE é de 214.259.837 (dados de janeiro de 2022).

cional ganham destaque a Assembleia Geral, que define os rumos estratégicos das atividades a serem executadas e o Conselho de Administração, que dirige de fato o CF-IBS e é eleito pela Assembleia Geral.

Figura 1: Estrutura organizacional do Conselho Federativo do IBS (CF-IBS)



Assembleia Geral – Modelo de tomada de decisão

Quórum

A Assembleia Geral se reunirá ao menos duas vezes por ano e deliberará por maioria simples de votos (admitido o uso de procuradores). Será exigido um quórum mínimo de 80% dos votos em primeira convocação. Na segunda convocação exige-se um quórum de 60% e na terceira a Assembleia se instala com qualquer quórum. O intervalo entre as convocações será de no mínimo 1 hora. Importante destacar a não existência de quórum qualificado objetivando evitar situações de impasse que poderiam impedir o regular funcionamento do CF-IBS prejudicando a administração tributária e a arrecadação.

Eleição do Conselho de Administração

O Conselho de Administração será composto por 9 (nove) membros eleitos pela Assembleia. A escolha de um número ímpar elimina a necessidade de voto qualificado ou de minerva. Além disso, é importante que o próprio Conselho eleja seu presidente.

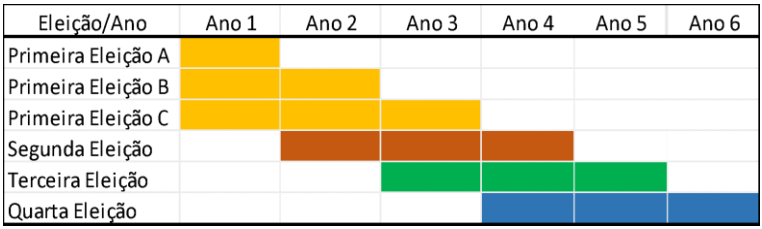
Normalmente a eleição dos Conselhos de Administração das empresas pode ser por chapa ou por cargo. Aqui, dada a dificuldade de se compor uma chapa pelo conjunto dos entes que participam do CF-IBS, optou-se pela eleição por cargo. Quando a eleição é feita por cargo pode-se adotar a votação proporcional ou o voto múltiplo. Seguindo o modelo empresarial na votação proporcional, cada acionista recebe um voto por ação votante e pode concentrar todos os votos em um único candidato ou distribui-los por diversos candidatos. Já no modelo do voto múltiplo são atribuídos a cada ação votante tantos votos quantos sejam os cargos do Conselho de Administração e o acionista também pode dispor livremente deles concentrando todos os votos em um único candidato ou distribuindo entre vários.

Observe-se que se todos os acionistas estão devidamente informados e distribuem seus votos de maneira racional então não haverá diferença entre o resultado da eleição pelo processo de voto múltiplo e o que resultaria do voto proporcional. Importante destacar que o voto múltiplo é uma garantia de proporcionalidade no preenchimento do Conselho de Administração diante do acionista controlador.

Como no caso do CF-IBS não há a figura do controlador, o modelo do voto proporcional é bastante adequado, já que é de mais fácil compreensão e não tem o inconveniente de derrubar todo o Conselho quando da saída, por qualquer motivo, de um conselheiro (se recepcionadas as regras previstas na Lei 6404/1976).

Os mandatos serão de 3 (três) anos, permitida uma recondução. Assim o período máximo que o conselheiro poderá fazer parte do Conselho de Administração será de 6 (seis) anos. Objetivando manter o equilíbrio entre a oxigenação do conselho e a necessidade de garantir uma relativa estabilidade da cultura organizacional, este modelo, prevê que serão renovados anualmente 3 (três) conselheiros. A dinâmica de funcionamento pressupõe que na primeira eleição sejam eleitos 9 (nove) conselheiros, os quais terão mandatos diferenciados de 1, 2 e 3 anos (ver Figura 2 abaixo).

Figura 2: Eleição para o Conselho Federativo do IBS (CF-IBS)



Assim, na segunda eleição teremos 3 (três) conselheiros eleitos para um mandato de 3 (três) anos. Observe-se que os conselheiros eleitos na primeira eleição para o mandato de 1, 2 ou 3 anos poderão concorrer à reeleição pois seus mandatos estarão contidos no período máximo de 6 (seis) anos.

<u>Regras gerais para Eleição do Conselho pela Assembleia</u>

Fica garantido que todos os entes federativos têm direito de indicar tantos candidatos quantos forem o número de vagas em disputa, mas para evitar excessiva fragmentação somente poderão participar do processo eleitoral os candidatos que contarem com pelo menos 5% de indicações. Assim, numa eleição em que esteja em disputa 3 vagas e cada ente indique seus três candidatos qualquer que seja a composição

que os entes façam teremos no máximo 60 candidatos (100% ÷ 5% = 20 e 20 x 3 = 60).

A eleição se dará em dois turnos e passarão para o segundo turno os candidatos mais votados em número igual ao dobro das vagas em disputa. Considerando o exemplo acima, teremos 6 (seis) candidatos participando do segundo turno.

Observe-se na tabela abaixo que um candidato apenas irá para o segundo turno se contar com 14,3%[187] dos votos, o que corresponde à participação mínima que garante a presença no segundo turno, pois se seis candidatos já possuírem essa quantidade de votos, mesmo que o sétimo candidato concentre todos os demais votos, esses serão insuficientes para alcançar 14,3% do total. Já para ser eleito a participação mínima que garante a eleição é de 25,01%[188] dos votos.

Tabela 1: Participação mínima necessária dos votos para a eleição no CF-IBS

Ir para o segundo turno	14,30%
Ser eleito	25,01%

Dessa forma será necessário um grande esforço de articulação e busca de consenso entre os entes federativos para garantir a eleição de seus indicados já que nenhum Estado ou Município isoladamente consegue eleger um conselheiro como demonstram as tabelas abaixo (Tabelas 2 e 3), com dados da participação da população por regiões, Estados e agrupamento de Municípios.

[187] Esse valor foi calculado pela divisão de todos os votos pela quantidade de vagas no segundo turno (seis vagas) acrescido de um candidato potencial (totalizando sete vagas). Depois, acrescentamos uma porcentagem mínima de modo a inviabilizar que o sétimo candidato alcance a participação dos seis primeiros candidatos, mesmo se concentrar todos os demais votos. O cálculo efetuado foi: 1 ÷ 7 + participação mínima de 0,01% = 14,3%.

[188] 1 ÷ 4 + participação mínima de 0,01% = 25,01%

Tabela 2: Participação nos votos do CF-IBS por Estados e regiões

Estados	Participação
Total	**50,00%**
Região Norte	*4,43%*
Rondônia	0,43%
Acre	0,21%
Amazonas	1,00%
Roraima	0,15%
Pará	2,06%
Amapá	0,21%
Tocantins	0,38%
Região Nordeste	*13,52%*
Maranhão	1,68%
Piauí	0,77%
Ceará	2,17%
Rio Grande do Norte	0,83%
Paraíba	0,95%
Pernambuco	2,27%
Alagoas	0,79%
Sergipe	0,55%
Bahia	3,51%
Região Sudeste	*21,01%*
Minas Gerais	5,02%
Espírito Santo	0,96%
Rio de Janeiro	4,09%
São Paulo	10,93%
Região Sul	*7,13%*
Paraná	2,72%
Santa Catarina	1,72%
Rio Grande do Sul	2,69%
Região Centro-Oeste	*3,92%*
Mato Grosso do Sul	0,67%
Mato Grosso	0,84%
Goiás	1,69%
Distrito Federal	0,73%

Tabela 3: Participação nos votos do CF-IBS por grupo de Municípios

Câmara de Resolução de Conflitos

Grupo de cidades	População	Núm. Municípios	Participação dos Municípios
Mega - População maior que 2 milhões	32.656.572	7	7,65%
Grande - População entre 2 milhões e 500 mil	35.366.856	42	8,29%
Média - População entre 500 mil e 50 mil	79.498.021	631	18,63%
Pequena - População menor que 50 mil	65.796.190	4.890	15,42%
Total	213.317.639	5.570	50%

Nos últimos anos temos assistido uma grande preocupação em desjudicializar as pendências e conflitos tanto entre particulares como entre estes e a administração pública. Também há uma tendência em buscar resolução de conflitos entre os entes da administração pública fora da esfera judicial. A aprovação do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), que determinou a criação, nos tribunais, de centros judiciários de solução consensual de conflitos, responsáveis pela realização de sessões e audiências de conciliação e mediação e pelo desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição, e a promulgação da Lei 13.140/2015, que dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, são exemplos dos caminhos possíveis para reduzir a burocracia e os custos de resolução de conflitos.

O CF-IBS sendo uma entidade inovadora no arcabouço jurídico administrativo que administrará interesses dos entes federativos – Estados e Municípios - precisará envidar os maiores esforços para evitar a judicialização de qualquer pendência entre os entes federativos e entre estes e as decisões emanadas do Conselho de Administração ou de qualquer órgão administrativo do CF-IBS.

Nesse sentido, a criação de uma Câmara de Resolução de Conflitos onde as divergências serão submetidas, de forma facultativa, poderá auxiliar muito o funcionamento do Conselho Federativo do IBS, reduzindo fortemente a judicialização. Importante notar que as questões tributárias envolvendo o CF-IBS e os contribuintes não estão no escopo dessa Câmara de Resolução de Conflitos. Esses conflitos serão formalizados no Tribunal Administrativo Tributário, e, em caso de recurso, poderão ser solucionados pelo Judiciário – mediante sentença ou acordo de mediação, mas sempre no campo do Judiciário.

A Câmara de Resolução de Conflitos será constituída por 5 membros, com mandato de três anos, permitida uma recondução. Serão eleitos seguindo o mesmo modelo de eleição dos membros do Conselho de Administração, ou seja, com indicação de 5% dos votos, eleição em dois turnos, sendo que passarão para o segundo turno os candidatos mais votados em número igual ao dobro de vagas. A tabela abaixo indica que um candidato com 9,10%[189] dos votos poderá ir para o segundo turno e será eleito se obtiver 16,68%[190] dos votos.

Tabela 4: Participação mínima necessária dos votos para a eleição na Câmara de Resolução de Conflitos

Ir para o segundo turno	9,10%
Ser eleito	16,68%

Competência dos órgãos

Assembleia Geral:

a) Eleger e destituir os membros do Conselho de Administração;

b) Eleger e destituir os membros da Câmara de Resolução de Conflitos;

c) Aprovar a proposta de Regulamento do Imposto e suas alterações e aprovar o Regulamento do Tribunal Administrativo Tributário (normas de direito processual);

d) Aprovar o Regimento Interno CF-IBS e suas alterações;

[189] 1 ÷ 11 + participação mínima de 0,01% = 9,10%.

[190] 1 ÷ 6 + participação mínima de 0,01% = 16,68%.

e) Aprovar o orçamento anual do CF-IBS;

i. Orçamento composto de todas as Receitas e Despesas próprias do CF-IBS;

ii. A previsão de arrecadação das receitas tributárias. (A movimentação dos recursos financeiros dos entes federativos e dos contribuintes, não constarão do orçamento do CF-IBS e serão objeto apenas da contabilidade financeira do CF-IBS); e

f) Aprovar as contas do CF-IBS, que inclui toda a contabilidade orçamentária relativa as suas despesas e receitas próprias, bem como toda movimentação financeira relativa a recursos de terceiros pertencentes aos entes federativos bem como aos contribuintes.

Conselho de Administração:

a) Nomear e destituir os Diretores do CF-IBS (mandatos limitados a seis anos e Regras de impedimento do código de processo civil);

b) Encaminhar a Assembleia Geral a proposta de Regulamento do Imposto e suas alterações, e a proposta do Regulamento do Tribunal Administrativo Tributário (normas de direito processual);

c) Encaminhar a Assembleia Geral a proposta de Regimento do CF-IBS e suas alterações;

d) Constituir e disciplinar a Diretoria Executiva, o Conselho Consultivo Empresarial, a Auditoria Interna, a Corregedoria, Ouvidoria e a Secretaria;

e) Encaminhar a Assembleia Geral a proposta de orçamento anual do CF-IBS e suas alterações;

f) Aprovar a estimativa de receita anual do imposto, acompanhada da memória de cálculo, premissas utilizadas e modelo matemático de cálculo e suas alterações;

g) Aprovar os planos de ações de orientação, arrecadação, fiscalização, lançamento, solução de litígios e cobrança do imposto;

h) Aprovar os demonstrativos periódicos de resultados gerenciais do CF-IBS;

i) Submeter à Assembleia as contas do CF-IBS, que inclui toda a contabilidade orçamentária relativa as suas despe-

sas e receitas próprias, bem como toda movimentação financeira relativa a recursos de terceiros pertencentes aos entes federativos bem como aos contribuintes; e

j) Definir as estratégias e diretrizes para melhoria dos resultados e solução de problemas.

Diretoria:

a) Indicar e requisitar servidores para atuar no CF-IBS, observando os limites e diretrizes definidas pelo Conselho de Administração e orçamento;

b) Elaborar proposta de Regulamento do imposto e suas alterações;

c) Elaborar proposta de Regimento do CF-IBS e suas alterações;

d) Elaborar proposta de orçamento do CF-IBS;

e) Elaborar a estimativa de arrecadação do imposto, ações de orientação, arrecadação, fiscalização, lançamento, solução de litígios e cobrança do imposto;

f) Definir os planos operacionais e estratégicos de atuação do CF-IBS nas ações de orientação, arrecadação, fiscalização, lançamento, solução de litígios e cobrança do imposto;

g) Elaborar os demonstrativos periódicos de resultados gerenciais de cada setor de atuação do CF-IBS;

h) Elaborar a contabilidade do CF-IBS; e

i) Administrar o imposto em todos os seus aspectos.

Considerações finais

A lei complementar que instituir o CF-IBS irá delinear as linhas gerais da estrutura, modelo de decisão e competências dessa entidade pública de regime especial delegando ao próprio Conselho o detalhamento desse funcionamento.

Importante destacar, ainda, que o Conselho Federativo do IBS é o instrumento fundamental para garantir a não-cumulatividade desse tributo. A arrecadação centralizada do IBS, o registro e a guarda dos recursos pelo CF-IBS garante a distribuição das receitas públicas aos entes federativos, bem como a devolução ágil dos créditos acumulados dos exportadores e investidores.

Anexo. Redação do artigo 156-A da PEC 110/2019 de acordo com o substitutivo apresentado pelo Senador Roberto Rocha em 16/03/2022

Art. 156-A. O imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será instituído por lei complementar.

[...]

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º Lei complementar disporá sobre o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, observado o seguinte:

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios participarão da assembleia geral, que funcionará como instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária, sendo os votos distribuídos de forma paritária entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios;

II – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

III – o controle externo do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será exercido pela assembleia geral com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

IV – na cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relativas ao imposto de que trata o art. 156-A, as administrações tributárias e as procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarão de forma coordenada com o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços; e

V – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços disporá sobre sua organização, funcionamento, atribuições e controle interno.

§ 2º Caberá à lei complementar definir:

I – a forma de representação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na Assembleia Geral de que trata o inciso I do § 1º deste artigo;

II – a estrutura e a governança do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços;

III – os critérios para a distribuição dos votos na assembleia geral entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, observado o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 3º Os servidores em exercício no Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços e os servidores de carreira da administração tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios estarão sujeitos ao limite de remuneração aplicável aos servidores da União e à disciplina estabelecida em lei complementar no que se refere a responsabilidade funcional, correição e sanções administrativas.

XX - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS[191]

Novembro de 2022

Introdução

A presente nota técnica tem como objetivo consolidar a evolução dos debates sobre o processo administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Pretende-se que o modelo proposto forneça subsídio para a elaboração de anteprojeto de lei complementar sobre o contencioso administrativo do IBS.

Os debates que propiciaram a formulação da proposta ora apresentada foram desenvolvidos no âmbito do Grupo de Trabalho IBS Operacional, composto por auditores fiscais estaduais e municipais, advogados e representantes dos contribuintes, além da equipe do CCiF.

A discussão do modelo teve como inspiração o Projeto de Lei 381/2014, que tramita na Câmara dos Deputados e estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A competência compartilhada do IBS exige modelo de contencioso uniforme em território nacional. Por essa razão, propõe-se a criação do Conselho Administrativo Tributário (CAT), pertencente à estrutura do Conselho Federativo do IBS (CF-IBS), órgão que administra o imposto. Destaca-se que as prerrogativas legais próprias da União, dos Estados e Municípios em relação ao contencioso dos demais tributos serão preservadas.

---

[191] Nota elaborada com o auxílio de Bernard Appy.

Princípios norteadores do contencioso administrativo do IBS

O contencioso administrativo do IBS deverá ser pautado por seis princípios fundamentais: (i) publicidade, vinculado ao princípio da transparência que norteia o IBS, de forma que todas as informações e etapas dos processos sejam disponibilizadas ao público, respeitadas as restrições em relação a documentos abrangidos por sigilo fiscal; (ii) economia, para otimização de recursos; (iii) motivação, ou seja, os atos administrativos devem ser acompanhados das razões que os fundamentam; (iv) celeridade, que garanta a agilidade dos trâmites processuais; (v) contraditório, que permita que as partes sejam informadas sobre os atos praticados no processo e possam refutá-los; e (vi) ampla defesa, que conceda ao administrado a possibilidade de exercer todos os meios legais disponíveis para salvaguardar seus direitos.

Fluxo do processo administrativo do IBS

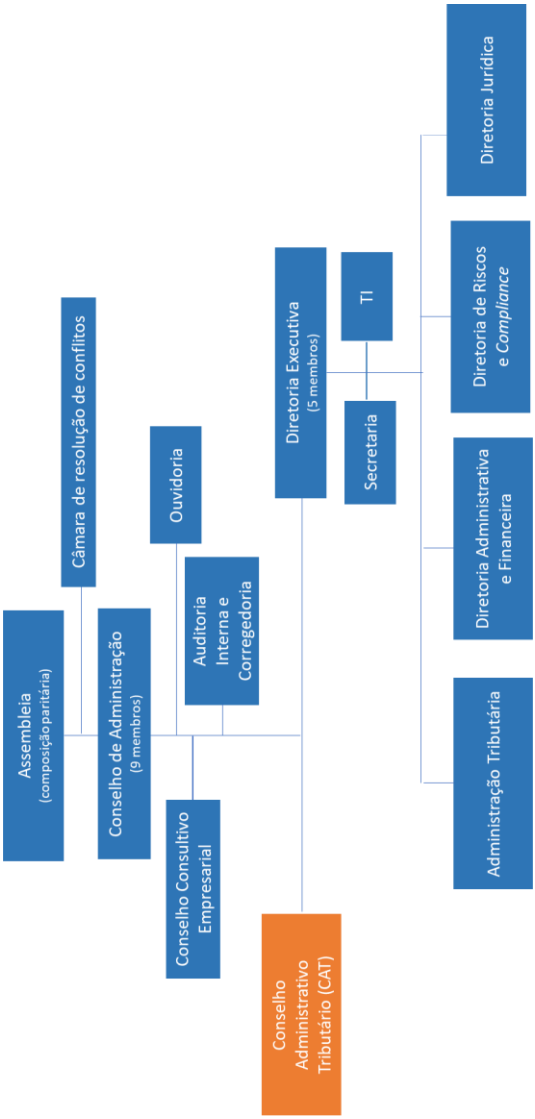
O contencioso administrativo do IBS tem como pilar a separação entre a Administração Tributária do IBS e o Conselho Administrativo Tributário. Embora ambos os órgãos componham o CF-IBS e estejam subordinados ao Conselho de Administração, são absolutamente independentes entre si.

Na nota técnica "Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS"[192], é ilustrado organograma que demonstra sua estrutura organizacional. Resgata-se esta ilustração, agora com o intuito de destacar o Conselho Administrativo Tributário e sua autonomia decisória em relação à Diretoria Executiva e à Administração Tributária. Essa desvinculação é importante para não enviesar a atuação do CAT.

---

[192] CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: **Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS**. São Paulo: CCiF, 2022. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf.

Figura 1: Estrutura organizacional do CF-IBS



No fluxo do processo administrativo, a Administração Tributária terá a função de fiscalizar, lavrar o auto de infração, revisar a autuação, notificar o contribuinte e defender o Fisco no julgamento dos processos pelo CAT.

A maior inovação nesse contexto é a previsão de revisão do auto de infração, ainda no âmbito da Administração Tributária. Nesse cenário, antes de lavrar o auto de infração e notificar o sujeito passivo, o auditor deve elaborar uma "versão preliminar" do auto de infração, e submeter ao controle de qualidade, para que sejam verificados os aspectos formais, a tese legal e as provas dos fatos alegados no caso.

Há de se destacar que o IBS surge em um contexto em que a necessidade de se manter uma relação harmônica e cooperativa entre Fisco e contribuintes é cada vez mais reconhecida[193]. Por essa razão, a atuação da Administração Tributária no CF-IBS será voltada à prevenção do litígio tributário, a partir da promoção de devida orientação dos contribuintes, da disponibilização de canais para solução de dúvidas, de respostas céleres às consultas fiscais, do incentivo à autorregularização e da expedição célere e detalhada de atos normativos que formalizem a interpretação da Administração Tributária acerca da legislação do IBS.

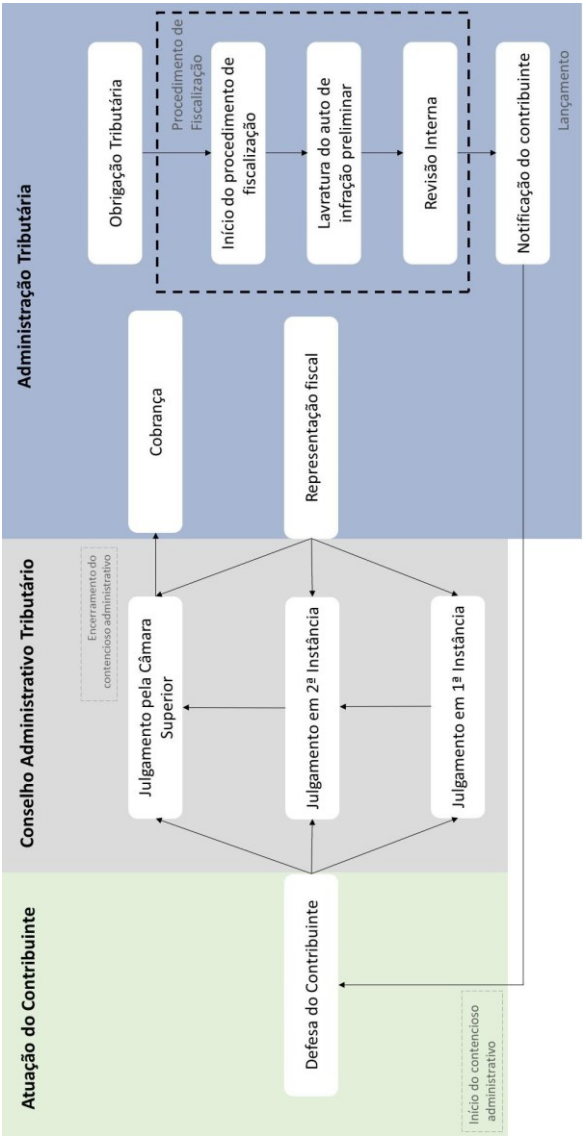
A Administração Tributária possuirá também a função de representação fiscal, defendendo os interesses do Fisco enquanto parte do processo administrativo no CAT.

O CAT, além da função de julgamento, em primeira e segunda instâncias, terá o objetivo de garantir a transparência, uniformizar e divulgar a jurisprudência.

---

[193] O que se comprova, em especial, pela adoção, cada vez mais frequente, de programas de conformidade tributária, como o CONFIA, no âmbito da Receita Federal do Brasil, e os programas estaduais Nos Conformes (SEFAZ-SP), Contribuinte Pai D'Égua (SEFAZ-CE), Contribuinte Arretado (SEFAZ-AL), Contribuinte Exemplar (SET-RN), FisConforme (SEFIN-RO), por exemplo. (NOVO, Carla Mendes; SILVA, Daniel Souza Santiago da; LONGO, Larissa Luzia; MATTHIESEN, Maria Raphaela. Programas de conformidade tributária: novos paradigmas entre fisco e contribuintes. **JOTA**, publicado em 04 ago. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/insper-tax/programas-de-conformidade-tributaria-novos-paradigmas-entre-fisco-e-contribuintes-04082022).

Figura 2: Proposta de fluxo do processo administrativo do IBS



Na imagem acima representa-se o fluxograma do processo administrativo do IBS, em uma situação na qual sejam esgotadas as instâncias administrativas.

A Administração Tributária constituirá o crédito tributário e o fiscalizará. Caso haja alguma irregularidade, irá realizar a lavratura preliminar do auto de infração. Essa versão preliminar do auto passará por revisão interna de controle de qualidade e, se aprovada, partirá para a etapa de notificação do contribuinte (efetivo lançamento tributário).

Ao receber a notificação, o contribuinte possui duas opções: ou efetua o recolhimento da quantia cobrada ou apresenta defesa ao CAT. Se apresentada defesa, inicia-se o contencioso administrativo, sendo suspensa a exigibilidade do crédito lançado até o seu encerramento (conforme o artigo 151, III, do CTN).

A defesa do contribuinte é julgada em 1ª instância do CAT, por câmaras de julgamento compostas por julgadores representante do Fisco.

Caso a decisão da 1ª instância não satisfaça alguma das partes (contribuintes ou Administração Tributária, aqui caracterizada pela representação fiscal), pode-se apresentar recurso à 2ª instância do CAT.

Esse recurso é julgado por câmaras de composição paritária, com julgadores representantes do Fisco e julgadores representantes dos contribuintes.

Via de regra, o julgamento de 2ª instância encerra o processo administrativo. No entanto, há previsão de situação excepcional, retratada no fluxograma, em que é cabível recurso de divergência à Câmara Superior do CAT, para uniformizar decisões divergentes de câmaras de julgamento da 2ª instância. Nesse caso, o processo administrativo é encerrado após a decisão da Câmara Superior.

Terminado o processo administrativo, o auto retorna à Administração Tributária para cobrança e, eventualmente, posterior inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal.

O Conselho Administrativo Tributário

O CAT, como demonstrado na Figura 3, será composto por seu presidente e, abaixo deste, por três áreas estratégicas para o seu funcionamento – (i) a Secretaria Geral de Gestão do Julgamento; (ii) a Assessoria Técnica e Jurídica e (iii) a Secretaria de Planejamento, Estatística e Comunicação. Por fim, a estrutura do CAT seria completada com as

Câmaras de Julgamento que são divididas entre a 1ª instância, 2ª instância e a Câmara Superior.

Figura 3: Proposta de estrutura do CAT

Como o IBS deverá ser implementado gradualmente, possuirá base de incidência ampla, legislação uniforme nacionalmente e haverá controle de qualidade dos autos de infração antes da instauração do contencioso administrativo, é esperado que o volume de recursos seja reduzido em comparação à quantidade de litígios relacionados aos tributos que atualmente incidem sobre o consumo, possibilitando, assim, que haja maior agilidade nos julgamentos do CAT. Para estimular ainda mais a celeridade, será previsto rito simplificado de julgamento para os processos de menor valor.

A quantidade de câmaras de julgamento deve evoluir de acordo com a necessidade operacional do CAT, visando sempre à celeridade e à duração razoável do processo administrativo.

Os processos serão distribuídos a partir de sorteio eletrônico às câmaras e organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática.

A seguir, serão explicadas as especificidades de cada uma das câmaras de julgamento (1ª Instância e 2ª Instância).

1ª Instância

As câmaras de julgamentos de 1ª Instância serão compostas por três integrantes da Administração Tributária e, em razão da abrangência nacional do CAT, propõe-se que as câmaras funcionem de modo virtual e eletrônico.

Para os julgamentos envolvendo processos de alto valor será possibilitada a sustentação oral dos representantes de ambas as partes do processo e, com o intuito de dar publicidade aos julgamentos, estes serão transmitidos ao vivo.

Já para os demais julgamentos, será possibilitada a defesa via memorandos, não havendo a necessidade de sustentação oral e nem transmissão ao vivo. Além disso, o parecer dos conselheiros poderá ser assíncrono, permitindo aos julgadores efetuar, cada um ao seu tempo, o seu voto dentro de um prazo exíguo.

2ª Instância

As câmaras de julgamento de 2ª Instância serão compostas por seis julgadores, com composição paritária, dividida igualmente entre representantes do fisco e dos contribuintes. Assim, 50% dos julgadores serão indicados por representantes dos contribuintes e 50% serão representantes da administração tributária, advindos das carreiras de auditores municipais, distritais, estaduais e federais e procuradores das fazendas municipais, distritais, estaduais e federal[194].

Propõe-se que os representantes dos contribuintes sejam nomeados pelo CF-IBS entre pessoas indicadas por entidades representa-

[194] Esta Nota Técnica trabalha com a hipótese do IBS Nacional, compartilhado por União, Estados e Municípios. Contudo, caso a opção seja pelo IBS - dual, em que o CF-IBS fosse apenas de competência de Estados e Municípios, não haveria a representação de auditores ou procuradores federais.

tivas de categorias econômicas de contribuintes do IBS, sejam conselhos profissionais e/ou confederações[195] e que tenham uma certificação, a ser criada especificamente para garantir que os indicados possuam conhecimentos suficientes da legislação do imposto e capacidade técnica para julgar os processos do IBS.

O grande problema desse modelo se faz presente nos casos em que ocorrem empates entre os votos dos membros da câmara de julgamento.

No CARF, os empates eram resolvidos pelo chamado voto de qualidade, em que o voto do presidente da turma (cargo exercido por conselheiros representantes da Fazenda Nacional) teria um peso maior que os demais, como compensação pela impossibilidade de Administração Tributária recorrer ao Judiciário para discussão do crédito após o encerramento da fase administrativa. Por potencialmente privilegiar o Fisco, o voto de qualidade era questionado pelos contribuintes e foi extinto pela Lei 13.988/2020. Há também pelo menos três Ações Diretas de Inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal (ADI 6399, ADI 6403 e ADI 6415) que questionam a validade da extinção dessa sistemática. O julgamento das ADIs está paralisado desde março de 2022, por pedido de vista do Ministro Nunes Marques.

A partir da vigência da Lei 13.988/2020, os empates no CARF passaram a ser decididos em favor dos contribuintes, o que continuou gerando debates sobre a parcialidade dos julgamentos[196].

---

[195] No CARF, a indicação de conselheiros é feita por lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas. Na lógica atual, as confederações indicam seus representantes porque os processos tributários demandam conhecimentos setoriais específicos. No modelo do IBS, de tributo simples, com base de incidência e não-cumulatividade ampla, sugere-se que os conselhos profissionais (Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Federal de Economia, Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Federal de Administração) também façam essa indicação.

[196] SALUSSE, Eduardo. O Carf foi apropriado pelos contribuintes? **Valor Econômico**, publicado em 22/07/2022. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/07/o-carf-foi-apropriado-pelos-contribuintes.ghtml; SILVEIRA, Ricardo e NEVES, Márcio. Conflitos de interesses na história e no futuro do CARF. **JOTA**, publicado em 29/07/2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/conflito-de-interesses-na-historia-e-no-futuro-do-carf-29072022?amp; SPADA, Rodrigo e DATAS, Geraldo. Como o fim do voto de qualidade em tribunais administrativos afeta o cidadão. **Correio Brasiliense**. Postado em 13/07/2022. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/opiniao/2022/07/5021845-artigo-

Uma possível solução para os casos de empate é a adoção de modelo similar ao do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP), onde a presidência das câmaras é alternada entre representantes do Fisco e Contribuintes. No TIT-SP, as câmaras julgadoras pares são presididas por representantes dos contribuintes e as câmaras julgadoras ímpares por representantes do Fisco. Assim, a adoção de voto de qualidade não favorece exclusivamente nenhuma das partes.

Outras alternativas para solucionar esse problema seriam: (i) permitir que ambas as partes recorram ao Judiciário após o encerramento da fase administrativa do contencioso; (ii) adotar o critério da Suprema Corte americana, segundo o qual, em caso de empate, mantem-se a decisão recorrida; ou, ainda, (iii) resolver os empates a partir da atuação ad hoc de um magistrado com experiência em matéria tributária.

Contudo, apesar de serem diversas as possíveis soluções, não há ainda consenso sobre a superioridade de nenhuma das alternativas. Esse assunto continuará sendo pauta dos estudos e debates promovidos pelo CCiF e, oportunamente, será mais bem contornado em nota técnica futura.

CÂMARA SUPERIOR

A Câmara Superior desempenhará papel similar à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), vinculada ao Ministério da Economia. Assim, a Câmara Superior do CAT terá competência para uniformizar decisões divergentes das câmaras de julgamentos de 2ª instância, resolvendo possíveis interpretações discrepantes entre câmaras de julgamentos distintas.

Propõe-se que a Câmara Superior seja composta por 16 membros, que possuam experiência prévia como julgadores em turmas de 2ª instância – inicialmente, de outros tribunais administrativos julgadores, como o CARF, o TIT etc., e, posteriormente, apenas na segunda instância do CAT.

---

como-o-fim-do-voto-de-qualidade-em-tribunais-administrativos-afeta-os-cidadaos.html; MEDEIROS, Alana; LIMA, Débora e PRIA, Rodrigo. A imparcialidade do julgador no contencioso administrativo tributário. **Conjur**, postado em 24/06/2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-jul-24/processo-tributario-imparcialidade-julgador-administrativo-tributario.

Metade dos assentos da Câmara Superior serão destinados aos representantes dos contribuintes, nomeados pelo CF-IBS entre indicados por entidades representativas de categorias econômicas de contribuintes do IBS ou por entidades de classe e detentores da certificação necessária.

A outra metade seria indicada pelo Conselho de Administração do CF-IBS, dentre auditores e procuradores dos entes federativos. Um desses representantes do Fisco exercerá a Presidência do CAT, conforme escolha do Conselho de Administração.

A exemplo da CSRF, as resoluções da Câmara Superior serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros.

Mandato dos julgadores

Propõe-se que os julgamentos tenham mandato de três anos, podendo ter uma prorrogação. Para que não ocorram mudanças significativas e disruptivas no CAT, a proposta é que a renovação dos julgadores seja de 1/3 dos membros a cada ano, de modo similar aos mandatos do CF-IBS[197].

As remunerações dos julgadores representantes dos contribuintes e representantes do Fisco devem ser similares, especialmente considerando que haverá impedimento ao exercício da advocacia de forma concomitante à atividade de julgador do CAT. Além disso, os procuradores e auditores fiscais devem ter o direito assegurado de poder retornar ao seu cargo e função exercidos anteriormente ao seu ingresso no CAT. Desse modo, espera-se fortalecer a imparcialidade das partes.

Propõe-se a criação de órgão, a exemplo do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) do CARF, para seleção e a regulamentação dos critérios de seleção dos julgadores do CAT, além do estabelecimento de procedimentos que garantam a transparência nas atividades do órgão.

---

[197] Para maiores informações: CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: **Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS**. São Paulo: CCiF, 2022. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf.

XXI - QUADRO COMPARATIVO DAS PROPOSTAS DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O CONSUMO

Janeiro de 2023

QUADRO COMPARATIVO DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA				
N.	Tema	PEC Brasil Solidário, de 29.04.2021 (Convergência CCiF-COMSEFAZ)	PEC 45/2019 Substitutivo Final da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, apresentado pelo Relator Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro em12.05.2021	PEC 110/2019 Substitutivo apresentado pelo Relator Senador Roberto Rocha em 16.03.2022
1	Quais tributos serão criados?	A criação de um **Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS)**, do tipo IVA, de competência nacional; e A criação do **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.	A criação de um **Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)**, de competência nacional; e A criação do **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.	A criação de dois tributos do tipo IVA: o **Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS)**, de competência subnacional (estadual e municipal), e a **Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços (CBS)**, de competência federal; e A criação do **Imposto Seletivo (IS)**, de competência federal.
2	Quais tributos serão substituídos?	IPI, PIS, COFINS, PASEP, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS.	IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.	IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.
3	Qual será seu veículo normativo introdutor (competência formal)?	IBS e IS: Lei Complementar.	IBS e IS: Lei Complementar.	IBS: Lei Complementar. CBS e IS: Lei Ordinária Federal.
4	Sobre o que incidirá (competência material)?	IBS: (i) Operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações onerosas de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, ou de serviços. IS: Bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por motivos relacionados à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a combustíveis fósseis; fumo; e bebidas alcóolicas.	IBS: (i) Qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou (ii) com serviço, inclusive direitos a eles relacionados; e (iii) importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. IS: Importação, produção ou comercialização de cigarros e outros produtos do fumo, derivados ou não do tabaco; bebidas alcoólicas; e outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.	IBS: (i) Operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja a sua finalidade. CBS: (i) Operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, (ii) prestações de serviços; e (iii)

				importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja sua finalidade. IS: Produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.
5	Incidirá sobre exportações?	Não.	Não.	Não.
6	Qual órgão será responsável por arrecadar e coordenar a fiscalização do imposto?	IBS: Conselho Federativo do IBS, administração tributária instituída na forma de autarquia especial, dotada de independência técnica, administrativa e financeira, com estrutura a ser definida em lei complementar, sendo garantida a participação de todos os entes da federação (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) na Assembleia Geral, sua instância máxima de governança. IS: União Federal.	IBS: Prevê apenas que a gestão e a administração compartilhadas do imposto seguirão o disposto em lei complementar. IS: União Federal.	IBS: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, cuja instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será composta por todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios, com votos distribuídos de forma paritária. CBS e IS: União Federal.
7	A quem será destinada sua arrecadação?	IBS: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. IS: União Federal, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.	IBS: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. IS: União Federal, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.	IBS: Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. CBS: União Federal. IS: União Federal, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.

8	Quais serão suas principais características?	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e cobrança no destino. IS: Tributação monofásica, incidência "por fora" e caráter extrafiscal.	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e cobrança no destino. IS: Possibilidade de tributação monofásica, incidência "por fora", caráter extrafiscal e poderá integrar a base de cálculo do IBS, nas hipóteses estabelecidas em lei complementar.	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e cobrança no destino. CBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa e incidência "por fora". IS: Caráter extrafiscal, poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos e integrará a base de cálculo do IBS e da CBS.
9	Terá legislação uniforme?	Sim.	Sim.	Sim.
10	Terá alíquota uniforme?	IBS: Sim, a alíquota será uniforme para todos os bens e serviços. IS: Não.	IBS: Sim, a alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços. IS: Não.	IBS: Sim, a alíquota será uniforme para todas as operações com bens ou prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição (regimes favorecidos). CBS: O substitutivo da PEC 110/2019 não prevê alíquota uniforme para a CBS. No entanto, o PL 3.887/2020 prevê alíquota "geral" de 12%. IS: Não.
11	Os entes federativos terão autonomia na fixação das alíquotas?	IBS: Sim, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. Os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes a arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos. IS: Sim.	IBS: Sim, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. Os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes a arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos. IS: Sim.	IBS: Sim, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. Os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes a arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos. CBS e IS: Sim.

12	Como funcionará a não-cumulatividade do IBS?	O aproveitamento do crédito, é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Estabelece que o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito. Será garantido o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias.	O aproveitamento do crédito é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. No entanto, é admitida a possibilidade de lei complementar estabelecer hipóteses nas quais o aproveitamento do crédito não será condicionado à verificação do efetivo recolhimento do IBS. Estabelece que a receita decorrente do imposto recolhido que gere créditos ao adquirente será retida e utilizada somente para (i) compor o produto da arrecadação no caso de aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou (ii) ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte. A lei complementar disporá sobre o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.	O aproveitamento do crédito é vinculado ao imposto cobrado (não ao recolhido) nas operações e prestações anteriores. No entanto, a lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o aproveitamento de créditos seja condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Nesse caso, será assegurada ao adquirente a opção de efetuar o recolhimento do imposto diretamente ao Conselho Federativo do IBS. Estabelece que o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito. A lei complementar disporá sobre o prazo para devolução de créditos acumulados pelo contribuinte.
13	Será permitida a concessão de benefícios fiscais, crédito presumido, reduções de base de cálculo e alíquotas diferenciadas por bem ou serviço?	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS e CBS: Não, mas são previstas exceções na Constituição (regimes favorecidos). IS: Não se aplica.
14	Serão permitidos regimes favorecidos?	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS: Não. IS: Não se aplica.	IBS e CBS: Sim, por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas; devolução total ou parcial do imposto aos

				adquirentes dos bens e serviços; e alteração nas regras de creditamento. Embora o substitutivo não liste os beneficiários do favorecimento, a motivação do relator menciona "segmentos socialmente relevantes", a exemplo de: (i) atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais; (ii) produtos integrantes da cesta básica de alimentos; (iii) gás de cozinha para uso residencial; (iv) educação básica, superior e profissional; (v) saúde e medicamentos; (vi) transporte público coletivo e regular de passageiros; e (vii) aquisições realizadas por entidades beneficentes de assistência social. IS: Não se aplica.
15	Serão permitidos regimes diferenciados?	IBS: Sim, para bens imóveis e serviços financeiros. IS: Não se aplica.	IBS: Sim, para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis e os lubrificantes. IS: Não se aplica.	IBS: Sim, para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo. CBS: Sim, para instituições financeiras, serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, e serviços de planos de assistência à saúde. IS: Não se aplica.
16	Contempla previsão de tratamento diferenciado	Sim, prevê devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.	Sim, a União Federal cobrará adicional de imposto destinado a financiar programas de devolução do imposto para famílias de baixa renda.	Sim, prevê devolução total ou parcial, às famílias de baixa renda, do imposto

	para a população de baixa renda?			incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.
17	Prevê tratamento diferenciado para compras governamentais?	Sim, prevê a incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço.	Sim, prevê a possibilidade de a lei complementar definir a (i) a não-incidência do IBS nas compras governamentais, assegurada a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores ou (ii) incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.	Sim, prevê a possibilidade de a lei complementar definir a (i) a não-incidência do IBS nas compras governamentais, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores ou (ii) incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.
18	Como será a transição para as empresas?	A transição será gradual, ao longo de 10 anos. Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período será deduzido pelo contribuinte dos valores devidos de COFINS. Do 3º ao 9º ano, haverá redução progressiva das alíquotas dos tributos substituídos e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos tributos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 10º ano, serão extintos o IPI, o PIS, a COFINS, o PASEP, a Cide-Combustíveis, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.	A transição será gradual, ao longo de 6 anos. Nos 2 primeiros anos será cobrada apenas a parcela federal do IBS e serão extintas as contribuições ao PIS e à COFINS. A alíquota do IBS será fixada pelo Senado Federal de modo a compensar a arrecadação federal pela extinção das contribuições. Do 3º ao 5º ano, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos impostos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 6º ano, serão extintos o IPI, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.	A transição será gradual, ao longo de 7 anos. Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período poderá ser compensado pelo contribuinte com os valores devidos de ICMS e ISS. Do 3º ao 6º ano, haverá redução progressiva das alíquotas do ICMS e do ISS e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos impostos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 7º ano, serão extintos o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.

				CBS: Nos 2 primeiros anos após sua instituição, as alíquotas da CBS serão fixadas de modo a compensar a redução da arrecadação do PIS e da COFINS. A lei que instituir a CBS deverá regulamentar essa disposição.
19	Qual será o tratamento dos saldos credores acumulados dos tributos substituídos após a transição?	Após a transição, os saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes federativos. Por opção do contribuinte, o ressarcimento poderá ser realizado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente. As características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC. O valor correspondente aos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.	Estabelece que lei complementar poderá: (i) dispor sobre a utilização dos saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS, para pagamento do IBS; e (ii) prever a restituição dos saldos credores homologados mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis. Os instrumentos financeiros poderão contar com garantia da União Federal, com contragarantia dos Estados e Distrito Federal. No caso da utilização dos saldos credores para pagamento do IBS, os créditos serão abatidos da parcela do IBS que couber ao respectivo ente federativo.	Após a transição, os saldos credores homologados de ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos Estados e Distrito Federal. Por opção do contribuinte, o ressarcimento poderá ser realizado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente. As características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC. O valor correspondente aos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.
20	Há previsão de *split payment*?	Sim, ao possibilitar que o IBS seja devido na liquidação ou pagamento da operação, nos termos da lei complementar.	Sim, ao possibilitar que o IBS seja recolhido na liquidação financeira da operação, nos termos da lei complementar.	Sim, ao possibilitar, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o IBS seja recolhido parcial ou totalmente no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação, nos termos da lei complementar.

21	**A proposta prevê alterações em outros tributos, além daqueles que serão substituídos pelo IBS?**	Não.	Não.	Sim, contempla previsão de progressividade para o ITCMD, estabelece que o IPTU deve ter sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos e modifica o IPVA, para abranger veículos aquáticos e aéreos, estabelecer alíquotas máxima e mínima e possibilitar que suas alíquotas sejam diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos.
22	**Como serão tratadas as pequenas empresas?**	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS. Não permite a apropriação e a transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples Nacional.	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS. Não permite a apropriação de créditos do IBS pelo optante do regime unificado Simples Nacional e nem pelo adquirente de seus bens ou serviços. O direito de aproveitamento de créditos acumulados ficará suspenso enquanto a pessoa jurídica for optante do regime unificado.	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS e da CBS. Permite a transferência de créditos do IBS e da CBS em montante equivalente ao cobrado por meio do Simples Nacional, mas veda a apropriação dos créditos pelas optantes do regime unificado do Simples Nacional.
23	**Qual a fase de tramitação da proposta?**	A PEC Brasil Solidário representou um esforço de consenso entre as ideias defendidas pelo CCiF e pelo COMSEFAZ e auxiliou no debate das demais propostas, mas não foi levado formalmente ao Congresso Nacional.	Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária foi extinta em maio de 2021. A PEC 45/2019 está pronta para pauta na Câmara dos Deputados.	A PEC 110/2019 está pronta para pauta na CCJ do Senado Federal.

Fonte: Elaboração própria (2023).

.	Tema	Visão CCiF 2023	Justificativa técnica
	Tributos a serem criados	Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS), do tipo IVA, de competência nacional; e Imposto Seletivo (IS), de competência federal.	O modelo unificado (IVA nacional) é a melhor opção, pois, comparado à proposta alternativa (IVA dual da PEC 110/2019), apresenta superioridade técnica em relação a todos os princípios defendidos pelo CCiF: simplicidade, transparência, neutralidade, isonomia e segurança jurídica. Além disso, instaura inédito e efetivo cooperativismo federativo entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O IVA dual que separa IVA federal e IVA subnacional atende aos interesses políticos de autonomia da administração tributária federal, contudo, gera maior complexidade e insegurança jurídica para os contribuintes, pois instaura a possibilidade de interpretações diversas e regulamentos distintos sobre tributos que possuem a mesma base de incidência. O imposto seletivo (IS) é imposto monofásico e de caráter extrafiscal que deve ser instituído por lei complementar federal e incidirá apenas sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular.
	Tributos a serem substituídos	IPI, PIS, COFINS, PASEP, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS.	Além dos tributos que já seriam substituídos pela PEC 45/2019 e pela PEC 110/2019, a PEC Brasil Solidário inclui o PASEP e a Cide-Combustíveis. Dessa inclusão decorre uma simplificação ainda maior da tributação brasileira do consumo.
	Veículo normativo	IBS: Lei Complementar Nacional. IS: Lei Complementar Federal.	Compete à União, Estados e Municípios instituir, conjuntamente, mediante lei complementar nacional e uniforme, o IBS. O IS deve ser instituído por lei complementar federal, garantindo maior segurança jurídica para os contribuintes.
	Base de incidência	IBS: (i) Operações onerosas com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações onerosas de serviços; e	O IBS possui base ampla de incidência, se alinhando aos conceitos jurídicos do direito privado brasileiro e às experiências internacionais de IVA.

		(iii) importações de bens materiais ou imateriais, ou de serviços. IS: Bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por motivos relacionados à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcóolicas.	A redação pretende esclarecer que o IBS incide sobre toda e qualquer operação que tenha por objeto bens materiais ou imateriais e prestações de serviços. Os direitos estão incluídos dentro do conceito de bens imateriais, seguindo o tratamento dado pelo direito privado brasileiro. Para garantir a segurança jurídica, propõe-se a adoção, como na PEC 110/2019, de uma lista exemplificativa de operações e prestações que constituem fato gerador do imposto. O imposto seletivo tem caráter extrafiscal e, em razão disso, deve incidir sobre bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por questões relacionadas à saúde e ao meio ambiente, incluindo, mas não se limitando a, combustíveis fósseis, fumo e bebidas alcóolicas.
5	Incidência nas exportações	Não incidirá sobre as exportações	O IBS, na linha das melhores práticas de IVA, segue o princípio do destino. As exportações serão totalmente desoneradas, sendo garantida a imediata devolução dos créditos acumulados pelo Conselho Federativo do IBS, que reterá os recursos de forma a garantir a não-cumulatividade plena para todos os contribuintes do IBS.
6	Órgão responsável por arrecadar e coordenar a fiscalização do imposto	IBS: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, cuja instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será a Assembleia Geral composta por representantes de todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), com votos distribuídos de forma paritária. IS: União Federal.	Para garantir a não-cumulatividade mediante a retenção dos créditos devidos aos contribuintes, bem como o exercício de efetivo federalismo cooperativo entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, será criado Conselho Federativo do IBS, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. O caráter nacional da entidade é obtido por meio de governança integrada por representantes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios em sua instância máxima de deliberação, com votos distribuídos de forma tripartite. O Conselho Federativo do IBS não tem competência para alterar as regras uniformes instituídas por lei complementar nacional, tendo como atribuições: editar as normas infralegais; uniformizar interpretação; arrecadar

			o imposto; reter sem distribuir aos entes os créditos relativos à garantia da não-cumulatividade; efetuar as compensações devidas; distribuir o produto da arrecadação entre os entes; dirimir as questões suscitadas no âmbito de processos administrativos tributários; e coordenar a cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relacionadas ao IBS.
7	Destinação da arrecadação	IBS: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios de destino das operações ou prestações, em conformidade com a alíquota definida por cada ente. IS: União Federal.	O IBS será imposto de competência nacional, com arrecadação partilhada entre a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, seguindo o princípio do destino. O IS é de competência federal, de forma que sua arrecadação será destinada à União Federal.
8	Principais características técnicas	IBS: Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência "por fora" e princípio do destino, isto é, os recursos pertencem ao ente onde os bens ou serviços foram consumidos. IS: Tributação monofásica, incidência "por fora" e caráter extrafiscal.	Seguindo os princípios da simplicidade, neutralidade, isonomia e transparência e as melhores práticas internacionais com IVA, o IBS terá não-cumulativa plena, incidência "por fora" e segue o princípio do destino. O imposto seletivo terá incidência por "fora", tributação monofásica e caráter extrafiscal com o objetivo de desestimular o consumo de determinados bens ou serviços.
9	Legislação uniforme	Terá legislação uniforme.	A existência de diversos e esparsos atos normativos editados diariamente pelos três níveis de entes tributantes é uma das principais razões da alta complexidade do sistema tributário brasileiro. Como um dos princípios norteadores do IBS é o da simplificação, propõe-se a adoção de legislação uniforme em todo território nacional. Ressalta-se que, por ser imposto de competência nacional, a uniformização da legislação é essencial
10	Alíquota uniforme	A alíquota do IBS será uniforme para todos os bens e serviços em cada ente federativo.	A alíquota única positiva corresponde ao melhor desenho do IVA, gerando maior simplicidade, alargando a base de incidência, diminuindo espaço de fraudes tributárias, provas relativas à classificação de bens e serviços, reduzindo abruptamente o contencioso e os custos de conformidade tributária.

11	Autonomia dos entes federativos na fixação das alíquotas	Reforçando o princípio federativo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão fixar, por lei ordinária federal, estadual, distrital e municipal, sua alíquota própria e uniforme para todos bens e serviços.	Respeitando a autonomia financeira, essencial ao pacto federativo, os entes fixarão suas alíquotas próprias correspondentes à arrecadação dos tributos de sua competência que serão substituídos.
12	Não-cumulatividade	Para garantir a não-cumulatividade plena e o fluxo de caixa para a efetiva devolução dos créditos acumulados no âmbito do Conselho Federativo do IBS, o direito ao crédito é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Será garantido o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias.	A não-cumulatividade é elemento central do desenho do IBS, por garantir a neutralidade do imposto e a desoneração da atividade produtiva. A vinculação do aproveitamento do crédito ao recolhimento do imposto garante a devolução de créditos acumulados, reduz fraudes e inadimplência e estimula que as empresas cobrem a conformidade tributária de seus parceiros. Caso não haja a vinculação ao recolhimento, a alíquota do IBS deverá ser maior para contemplar inadimplências.
13	Concessão de benefícios fiscais e regimes setoriais favorecidos	Não.	Não serão permitidos benefícios fiscais, créditos presumidos, reduções de base de cálculo, alíquotas diferenciadas por bem ou serviço e regimes favorecidos setoriais. Os benefícios no âmbito do IBS geram complexidade, contencioso, pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário, elevam a alíquota de referência do tributo e aumentam a evasão e a sonegação.
14	Regimes diferenciados	Serão previstos regimes diferenciados para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes, produtos do fumo e bebidas alcóolicas, os quais deverão ser detalhados em lei complementar.	Os regimes diferenciados não possuem o objetivo de favorecer determinados setores, mas permitem a eficiência da tributação considerando peculiaridades de determinadas atividades. Propõe-se, com inspiração na PEC 110/2019, a previsão de tratamentos diferenciados para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes, produtos do fumo e bebidas alcóolicas.
15	Tratamento diferenciado da população de baixa renda	Prevê devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.	A isenção personalizada é a melhor solução para garantir progressividade do imposto sobre o consumo. O ideal é que ela não seja financiada por um ente específico, como proposto pela Comissão Mista da Reforma Tributária, porque o imposto possui competência compartilhada.

16	Tratamento diferenciado para compras governamentais	Prevê a possibilidade de a lei complementar definir a: (i) não-incidência do IBS nas compras governamentais, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores e (ii) incidência normal do tributo com a atribuição da integralidade da receita ao ente federativo adquirente do bem ou serviço, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.	Como proposto pela Comissão Mista da Reforma Tributária e pela PEC 110/2019, para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público poderão não sofrer a incidência do IBS em suas aquisições ou, caso incida, o IBS pago será destinado ao respectivo ente.
17	Transição para as empresas e sociedade	A transição será gradual, ao longo de 10 anos. Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período será deduzido pelo contribuinte dos valores devidos de COFINS. Do 3º ao 10º ano, haverá redução progressiva das alíquotas dos tributos substituídos e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos tributos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 10º ano, serão extintos o IPI, o PIS, a COFINS, o PASEP, a Cide-Combustíveis, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.	A transição deve ser progressiva, em prazo longo o suficiente para que as empresas se adaptem de forma não-traumática à mudança, mas curto o suficiente para que os novos investimentos sejam feitos tendo por referência o novo modelo tributário e não o antigo. A mudança de modelo afeta os preços relativos e é necessário um prazo para que os consumidores e as empresas se ajustem à nova realidade, inclusive renegociando contratos. Como a proposta acabará com diversos benefícios fiscais, a substituição brusca de modelo poderia prejudicar muitas empresas. Propõe-se o prazo de transição de 10 anos, como previsto originalmente na PEC 45/2019, mas, politicamente, o prazo pode ser reduzido – a PEC 110/2019, por exemplo, prevê 7 anos de transição. É importante que haja um período teste não apenas para avaliar o funcionamento do novo imposto, mas também para dimensionar de forma precisa o seu potencial de arrecadação e, consequentemente, a alíquota de referência.
18	Instituição do IS	Nos 2 primeiros anos, o IS será cobrado com alíquota reduzida, nos termos da lei complementar que o instituir. O valor arrecadado nesse período será destinado ao orçamento da seguridade social da União e o	O IS também precisará passar por um período de teste, haja vista possuir base de incidência e contribuintes diferentes do IBS. Propõe que o teste seja feito também nos dois primeiros anos, período no qual sua arrecadação será destinada ao orçamento da seguridade social e as empresas poderão deduzir os valores recolhidos dos

		montante recolhido pelos contribuintes poderá ser deduzido dos valores devidos de COFINS. Nos demais anos, a arrecadação do IS será destinada à União Federal, observadas as vinculações constitucionais de receita. A lei complementar que instituir o IS estabelecerá o aumento progressivo das alíquotas entre o 3º e o 10º ano da transição.	valores devidos à título de COFINS. Após esse teste, a arrecadação do IS será destinada ao orçamento geral da União.
19	Tratamento dos saldos credores acumulados dos tributos substituídos após a transição	Após a transição, os saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes federativos. Por opção do contribuinte, o ressarcimento poderá ser realizado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente. As características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC. O valor correspondente aos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do IBS, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do IBS para o respectivo ente.	A previsão de tratamento para os saldos credores acumulados dos tributos substituídos ao final da transição é necessária para garantir a segurança jurídica dos contribuintes e dos entes da Federação. Como também previsto pela PEC 110/2019, a substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública, remunerados pela taxa SELIC, com prazo de vencimento não inferior a 20 anos, permite que os entes da federação ressarçam os valores devidos sem afetar de forma traumática suas finanças, além de dar segurança às empresas, possibilitando, inclusive, a negociação dos títulos públicos no mercado.
20	*Split payment*	Possibilita, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o IBS seja recolhido parcial ou totalmente no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação, nos termos da lei complementar.	Atualmente, os impostos incidentes sobre o consumo são devidos com a concretização das transações, independentemente de haver pagamento ou não, como ocorre com vendas a prazo. O *split payment* permitirá a utilização de mecanismos automáticos de retenção do IBS quando da utilização de instrumentos bancários ou eletrônicos para o pagamento de operações comerciais, na forma prevista na PEC 110/2019.

21	Tratamento das pequenas empresas	O Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS. Não permite a apropriação e a transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples Nacional.	O regime do Simples Nacional será mantido, sendo facultado às pequenas empresas a apuração e o pagamento dos tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS. O modelo não permite a apropriação e a transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples Nacional. As empresas do SIMPLES que atuam no meio da cadeia produtiva possuem incentivos para migrem para o regime normal de apuração do IBS.
22	Tratamento da Zona Franca de Manaus	Caberá à lei complementar regular a forma e as condições para o tratamento tributário favorecido à ZFM, não se aplicando, nesse caso, a vedação à concessão de benefícios fiscais.	Embora represente uma exceção à vedação de benefícios fiscais, a manutenção da Zona Franca de Manaus é exigência política para aprovação da reforma da tributação do consumo. Por essa razão, é necessário que lei complementar regule o tratamento da ZFM no âmbito do IBS.
23	Alterações em outros tributos, além daqueles que serão substituídos pelo IBS	Prevê progressividade para o ITCMD, estabelece que o IPTU deve ter sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos e modifica o IPVA, para abranger veículos aquáticos e aéreos, estabelecer alíquotas máxima e mínima e possibilitar que suas alíquotas sejam diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos.	A PEC 110/2019 propõe alterações em dispositivos constitucionais relacionados ao ITCMD, IPTU e IPVA. Entendemos que tais alterações, embora não relacionadas à tributação do consumo, são positivas para o sistema tributário brasileiro, pois conferem maior progressividade.

ANEXOS

ANEXO I - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2019 (DO SR. BALEIA ROSSI E OUTROS)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

"Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

'Art. 105. .....

.....

III - .....

.....

d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

.....' (NR)

'Art. 109.....

.....

I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

.....' (NR)

'Art. 146.....

.....

III - .....

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais

ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § § 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º ..... (renumerado)

.....

V- o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo.

§ 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.' (NR)

'Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

c) a locação de bens;

d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no *caput* deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV –não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; e

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido

pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.'

'Art. 154.....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.' (NR)

'Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – seguridade social;

II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239;

III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239;

IV – Fundo de Participação dos Estados;

V – Fundo de Participação dos Municípios;

VI – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, "c";

VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino;

IX – ações e serviços públicos de saúde;

X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.'

'Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – transferência aos municípios de cada Estado;

IV – outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal;

V – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.'

'Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município;

IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.'

'Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.'

'Art. 159-E. Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual, distrital ou municipal, as alíquotas singulares de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C corresponderão:

I – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a IX do art. 159-A, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 1º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a III do art. 159-B, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 2º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 3º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As alíquotas singulares poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada, observadas as seguintes restrições:

I – as alíquotas singulares relativas às destinações de que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-B não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.'

'Art. 159-F. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VII do art. 159-A, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Parágrafo único. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 159-G, I e II.'

'Art. 159-G. As parcelas destinadas aos Municípios nos termos do inciso III do art. 159-B serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos na proporção da respectiva população;

II – um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.'

'Art. 161. Cabe à lei complementar:

.....

IV – dispor sobre o cálculo das parcelas a que se referem os arts. 159-A, 159-B e 159-C, observado o disposto no art. 159-D.

.....' (NR)

'Art. 167. .....

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como

determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, as destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

.....' (NR)

'Art. 198. .....

.....

§ 2º Além dos recursos a que se referem o inciso IX do art. 159-A, o inciso II do art. 159-B e o inciso II do art.159-C, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I – no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, excluída aquela relativa ao imposto de que trata o art. 152-A, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

.....' (NR)

'Art. 212. .....

.....

§ 7º A destinação prevista no caput:

I – não se aplica à receita própria da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A;

II – inclui os valores a que se referem o inciso VIII do art. 159-A, o inciso I do art. 159-B e o inciso I do art. 159-C.' (NR)

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

'Art. 60. .....

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e, III e IV do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos

de atuação prioritária estabelecidos nos § § 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....' (NR)

'Art. 115. O Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias contados da publicação desta emenda constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

§ 1º A lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição estabelecerá prazos para:

I – a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional a que ser refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal;

II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal.

§ 2º Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto no inciso I do parágrafo anterior, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias.

§ 3º Na hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar, no prazo previsto no inciso II do parágrafo 1º, o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.'

'Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 117 a 120 deste Ato, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 117 a 120 deste Ato, considera-se ano de referência:

I – o ano em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

II – o ano subsequente àquele em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra após 30 de junho.'

'Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento);

II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I.

§ 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput.

§ 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada à seguridade social, observado o disposto no art. 76 deste Ato.'

'Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;

II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;

III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;

IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;

V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;

VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;

VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.'

'Art. 119. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição;

II – no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere os art. 155, II da Constituição;

III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

IV– no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição.

§ 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VII – 10% (dez por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VIII – 7,92% (sete inteiros e noventa e dois centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

IX – 15% (quinze por cento) da redução da receita corrente líquida da União decorrente da variação da receita dos tributos a que se refere o inciso I do caput deste artigo.

§ 2º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a III do art. 159-B da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – 18,75% (dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

II – 9% (nove por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

III – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição.

§ 3º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I e II do art. 159-C da Constituição Federal serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

II – 15% (quinze por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição.

§ 4º Observada metodologia estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição, as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência a que se referem este artigo serão fixadas:

I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União;

II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o artigo anterior e do imposto sobre bens e serviços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente.'

'Art. 120. Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas:

I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º;

II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 1º A diferença, a maior ou a menor, entre a receita total do imposto sobre bens e serviços, exclusive a parcela atribuível à União, e o valor apurado na forma do caput será distribuída entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federado, apurado com base nas alíquotas de referência.

§ 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano.

§ 3º A partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano de referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída

entre os entes federados nos termos estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 4º Caberá ao comitê gestor nacional, de que trata o § 6º do art. 152-A da Constituição Federal, operacionalizar a distribuição da receita do imposto nos termos referidos neste artigo.'

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

'Art. 146.....
.....
III - .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 14.
.....' (NR)

'Art. 150. .....
.....
§ 1º A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e III; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.
.....
§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.
.....' (NR)

'Art. 153. .....
.....
IV – (Revogado)
.....

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, e V.

.....

§ 3º (Revogado)

.....' (NR)

'Art. 155. …….....

…….....

II – (Revogado)

…….....…

…….....…….

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

…….....…' (NR)

'Art. 156. .....

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)' (NR)

'Art. 158. .....

.....

IV – (Revogado)

Parágrafo único. (Revogado)' (NR)

'Art. 159. .....

I - do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

.....

II - (Revogado)

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

.....' (NR)

‘Art. 161. .....
I - (Revogado)
.....
.....’ (NR)

‘Art. 195. .....
I - .....
b) (Revogado)
.....
IV – (Revogado)
.....
§ 12. (Revogado)
§ 13. (Revogado)
§ 14. A lei poderá definir setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento.’ (NR)

‘Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, financiará, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.
.....
§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao imposto sobre bens e serviços ou que contribuem para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.
.....’ (NR)
Art. 4º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

‘Art. 60. .....
.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e III do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos § § 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....

.....' (NR)

'Art. 91. (Revogado)'

Art. 5º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação aos arts. 1º e 2º, na data de sua publicação;

II – em relação aos arts. 3º e 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano de referência, assim entendido aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 6º. Ficam revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência, os seguintes dispositivos:

I – da Constituição Federal: art. 153, IV e § 3º; art. 155, II e § § 2º a 5º; art. 156, III e § 3º; art. 158, IV e parágrafo único; art. 159, II e § § 2º e 3º; art. 161, I; e art. 195, I, "b", IV e § § 12 e 13; e

II – do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: art. 91."

Justificativa

A presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Por fim, propõe-se a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS por um sistema que garante maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos.

Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a consequente redução do contencioso

tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil.

A seguir é feito um detalhamento das mudanças propostas. Na primeira seção, introdutória, é feita uma descrição sumária dos problemas do atual sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, explicando-se como a migração para o modelo do IVA resolveria esses problemas. A segunda seção é dedicada a uma explicação mais detalhada do modelo proposto, enquanto na terceira seção é feita uma descrição, item a item, das mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal. Por fim, na quarta seção são feitos alguns comentários finais.

1. Introdução

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões. As falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços prejudicam sobremaneira o crescimento do país, além de gerar distorções competitivas e impossibilitar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem.

Um primeiro problema do modelo brasileiro é a fragmentação da base de incidência. Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Temos o Imposto municipal sobre Serviços (ISS), o Imposto estadual sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições federais para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Em segundo lugar, nenhum desses tributos possui as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante cobrança não-cumulativa sobre o valor adicionado, o que acaba provocando um aumento do custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção nacional relativamente à de outros países, além de um enorme contencioso entre o fisco e os contribuintes.

O ISS é um imposto cumulativo por natureza. A não-cumulatividade do ICMS é frustrada pela não devolução de créditos acumulados e pela existência de uma série de restrições à recuperação de créditos, com destaque para a impossibilidade de tomada de créditos em relação a parte da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação.

O IPI tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso, além de dificuldades para definição de industrialização e para a classificação dos produtos na tabela de incidência (TIPI), baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

O PIS e a Cofins tiveram sua incidência ampliada para alcançar a receita total em 1998, passando a ser cobrados sobre receitas financeiras além do faturamento da venda de bens e serviços, o que causou enorme confusão no entendimento sobre a natureza dessa tributação. Adicionalmente, o estabelecimento, por norma da Receita Federal, de restrições ao conceito de insumo, resultou em grande contencioso na aplicação do regime não-cumulativo dessas contribuições. A incidência apenas sobre pessoas jurídicas também gera desigualdade em relação a negócios (muitas vezes de grande porte) organizados e geridos por pessoas físicas.

Um terceiro problema do modelo brasileiro resulta da cobrança predominantemente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés anti-exportação no sistema tributário do país.

Essas distorções são agravadas pela profusão de alíquotas e pela absurda quantidade de exceções, benefícios fiscais e regimes especiais que caracterizam o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS.

Quando consideradas em conjunto, as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em uma série de consequências negativas.

Em primeiro lugar, ensejam efeitos econômicos indesejados. Além de onerarem exportações e investimentos, induzem à adoção de formas de organização da produção e comercialização de bens e serviços pouco eficientes. A guerra fiscal do ICMS é bom exemplo de estrutura tributária que influencia negativamente a produtividade brasileira, pois induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente, não apenas em estados pobres, mas também nos estados mais ricos do país.

Em segundo lugar, geram enorme contencioso e custos de conformidade altíssimos para padrões mundiais, como já demonstrado em vários estudos. O resultado é não apenas redução da produtividade, mas também aumento da insegurança jurídica, prejudicando os investimentos.

Em terceiro lugar, impedem a transparência da carga tributária de tributos que são cobrados das empresas, mas pagos pelo consumidor. Ao contrário do IVA, no qual o montante de imposto pago pelo consumidor corresponde ao recolhido pelas empresas ao longo da cadeia, no Brasil a

multiplicidade de alíquotas, benefícios e regimes especiais tornam impossível saber qual o montante de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço.

Todos esses problemas poderiam ser resolvidos a partir da aproximação dos tributos brasileiros sobre bens e serviços às características que foram se pacificando por gerações na tributação do consumo por meio do IVA. Mas a transição do modelo brasileiro para um modelo com as características do IVA não é simples, por diversas razões.

Por um lado, há uma série de investimentos que foram feitos com base no sistema tributário atual, com todas as suas distorções. Uma mudança muito rápida do atual modelo para um modelo do tipo IVA poderia inviabilizar competitivamente algumas empresas, ou levar a uma forte redução de margens, com consequente perda de capital. Adicionalmente, grandes alterações no sistema tributário tendem a resultar em mudanças de preços relativos, o que pode gerar resistência por parte de alguns setores econômicos.

Por outro lado, há várias questões federativas envolvidas na mudança: (i) no modelo atual os Estados e Municípios possuem autonomia na gestão de seus impostos, e a forma federativa de Estado é uma das cláusulas pétreas da Constituição; (ii) a migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino afeta a distribuição da receita entre Estados e Municípios, o que tende a gerar resistência por parte dos perdedores; e (iii) embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados.

Por fim, os atuais tributos sobre bens e serviços, além de serem partilhados com outros entes federados, possuem uma série de destinações previstas na Constituição. A consolidação de vários tributos em um único IVA, mantidos as atuais vinculações e critérios de partilha, pode resultar em um aumento da rigidez orçamentária, que já é extremamente elevada no Brasil.

A proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que serve de base para esta emenda, procura resolver ou, pelo menos, minimizar essas dificuldades através vários mecanismos, entre os quais se destacam: (i) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, mas preservação da autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto; (ii) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados; (iii) transição para que os entes federativos ajustem num horizonte de longo prazo aos efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino; e (iv) redução da rigidez orçamen-

tária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.

No item a seguir apresentam-se, de forma resumida, as principais características do modelo incorporado nesta emenda constitucional.

2. Principais características do modelo proposto

Como mencionado no início desta justificativa, a base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS).

Pela proposta, o novo imposto sobre bens e serviços (IBS):

(i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas;

(ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade;

(iii) será totalmente não-cumulativo;

(iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores;

(v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital;

(vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);

(vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal;

(viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente;

(ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo;

(x) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino.

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas al-

coólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

As principais características do modelo proposto são descritas a seguir, sendo agrupadas em cinco temas: a) características do IBS; b) tratamento das questões federativas; c) transição para os contribuintes; d) transição na distribuição federativa da receita; e e) tratamento das vinculações e partilhas.

a) Características do IBS

As características propostas para o imposto sobre bens e serviços (IBS) são basicamente aquelas de um bom IVA, as quais estão bem estabelecidas na literatura.

A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante, porque o objetivo do imposto é tributar o consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final.

A incidência em todas as etapas do processo produtivo e a não-cumulatividade plena (também conhecida como "crédito financeiro") são essenciais para que todo imposto pago nas etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização seja recuperado. Na prática isso é equivalente a dizer que o imposto pago pelo consumidor final corresponde exatamente à soma do imposto que foi recolhido em cada uma das etapas de produção e comercialização do bem ou do serviço adquirido.

É preciso ter cuidado, no entanto, para que bens e serviços de consumo pessoal não sejam contabilizados como insumos e não sejam tributados. A função da não-cumulatividade é garantir o ressarcimento integral do imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade produtiva, mas não desonerar o consumo dos proprietários e dos empregados das empresas, o qual deve ser tributado normalmente.

No tocante ao tratamento do comércio exterior, de vez que visam tributar o consumo final, os IVAs são cobrados de acordo com o princípio do destino, o que significa que o IBS não será cobrado nas exportações, mas se devolverão rápida e integralmente os créditos acumulados pelos exportadores. Por outro lado, o IBS incidirá nas importações, seja por pessoa física ou jurídica, gerando crédito no caso de importação feita por contribuinte sujeito ao imposto.

O modelo de tributação no destino – caracterizado pela desoneração das exportações e tributação das importações – tem duas características

importantes. A primeira é que este modelo não distorce o comércio exterior, ou seja, a tributação é a mesma para o bem ou serviço produzido internamente ou importado. A segunda é que o imposto pertence ao país de destino, o que é essencial em um tributo cujo objetivo é tributar o consumo, e não a produção.

A alíquota do IBS deverá incidir "por fora", ou seja, sobre o preço dos bens e serviços sem o IBS e sem os tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. A regulamentação desta característica do imposto, no entanto, será feita apenas na lei complementar.

Outras características importantes do IBS são a garantia de crédito integral e imediato para os bens e serviços adquiridos em processos de investimento (com bens de capital) e a rápida devolução de eventuais saldos credores acumulados por exportadores ou investidores. Tais características garantem uma desoneração completa dos investimentos, reforçando a característica básica do IBS, que é de ser um imposto que incide apenas sobre o consumo.

Embora a regulamentação do prazo de devolução dos créditos seja delegada para a lei complementar, a proposta é que seja muito curto (em princípio apenas 60 dias, prazo suficiente para identificar se há indícios de fraude na originação dos créditos cujo ressarcimento está sendo demandado).

Por fim, duas características muito importantes que estão sendo propostas para o IBS são a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação – e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária – que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas. De fato, há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota.

Por outro lado, a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.

Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento

adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes.

Isto não significa que o modelo não deva contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo. Para tanto, propõe-se um modelo em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através de mecanismos de transferência de renda. Este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços (já adotado por vários Estados brasileiros) com o cadastro único dos programas sociais. Trata-se de um mecanismo muito menos custoso e muito mais eficiente do ponto de vista distributivo que o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos.

b) Tratamento das questões federativas

Uma das principais características do modelo proposto é o respeito à autonomia dos Estados e Municípios na gestão de sua receita, sem, no entanto, gerar a complexidade que resulta da incidência de múltiplos tributos. Neste modelo, para os contribuintes o IBS será um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada, mas para os entes federativos será como se cada um tivesse o seu próprio imposto, na medida em que terão autonomia na fixação da alíquota do imposto.

Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.

Operacionalmente, o modelo funcionará da seguinte forma. Haverá três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país.

A União, os Estados e os Municípios poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Na ausência de lei do ente federativo fixando a alíquota em valor distinto, a alíquota do IBS será a alíquota de referência.

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis.

Como cada ente federativo terá sua alíquota, a alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado de São Paulo for 11% e a alíquota do município de Campinas for 2%, as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20%. Para o contribuinte o relevante será apenas a alíquota total, não havendo diferenciação entre os entes federativos no cumprimento de obrigações principal ou acessórias. Ou seja, o contribuinte apurará os débitos e créditos do IBS e recolherá o imposto mediante procedimentos unificados e guia única, a exemplo do que ocorre com o regime do SIMPLES Nacional.

Como o IBS é um imposto sobre o consumo, nas operações entre entes federativos deverá ser aplicado o princípio do destino, ou seja, o imposto pertencerá ao Estado e ao Município de destino da operação. Como mencionado anteriormente, nas transações interestaduais e intermunicipais incidirá a alíquota do Estado e do Município de destino.

Para implementar a tributação no destino, será necessário que haja escrituração individual em cada estabelecimento do mesmo contribuinte. Mas o pagamento será unificado, ou seja, os créditos e débitos dos estabelecimentos serão consolidados, gerando uma única apuração e um único recolhimento de IBS por contribuinte.

A operacionalização da distribuição da receita entre os Estados e Municípios, proporcionalmente aos débitos e créditos atribuíveis a cada ente federativo, será regulamentada pela lei complementar. Apenas a título de exemplo, pelo modelo proposto a receita atribuível ao Estado "A" será calculada a partir da soma do saldo entre débitos e créditos da parcela estadual do imposto dos estabelecimentos localizados em seu território, somando-se a parcela estadual do imposto incidente nas vendas de outros Estados para o Estado "A" (a qual já será cobrada com base na alíquota do Estado "A") e subtraindo-se o imposto incidente nas vendas do Estado "A" para outros Estados. Vale notar que este modelo só é factível por conta da ampla disseminação do uso da nota fiscal eletrônica no Brasil.

A arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto. O comitê

gestor será responsável também pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas o imposto.

A fiscalização do IBS será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

Por fim, o processo administrativo para solução de conflitos no âmbito do IBS deverá ser desenhado por lei complementar, contando com a representação dos vários entes federativos. O processo judicial será executado em âmbito federal, mas com a participação coordenada dos procuradores de todos os entes federativos, segundo critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

Em suma, o modelo proposto na presente emenda busca preservar a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas, sem, no entanto, gerar complexidade para os contribuintes.

Ao extinguir-se a possibilidade de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, extingue-se também a guerra fiscal do ICMS e do ISS. Para promover o desenvolvimento regional, em substituição ao uso de benefícios fiscais pelos Estados, propõe-se que haja a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional. A regulamentação dos valores e da forma de aplicação destes recursos não é, no entanto, definida na presente emenda à Constituição, devendo ser detalhada em legislação infraconstitucional.

Por fim, uma última mudança proposta com impacto federativo relevante é a alteração dos critérios de distribuição da cota-parte do ICMS, que é a parcela correspondente a 25% da receita do ICMS que é transferida aos Municípios do Estado. Atualmente, três quartos da cota-parte do ICMS são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado nos Municípios e um quarto com base em lei estadual. A distribuição da cota-parte com base no valor adicionado gera grandes distorções distributivas, pois beneficia desproporcionalmente pequenos municípios nos quais estão localizadas grandes unidades produtoras, em detrimento de municípios com grande população, mas poucas empresas.

Pela proposta, seria mantida a destinação de parte da receita estadual do IBS para os Municípios do Estado (cota-parte do IBS), bem como a definição em lei estadual dos critérios de distribuição de um quarto deste montante. Em contrapartida, a distribuição dos demais três quartos da cota-parte do IBS seria feita proporcionalmente à população dos Municípios e não mais ao valor adicionado, resultando em uma distribuição muito mais justa da receita entre os Municípios.

c) Transição para os contribuintes

Para viabilizar a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo propõem-se duas transições: uma contemplando a progressiva redução dos atuais tributos e sua substituição pelo IBS (transição para os contribuintes); outra contemplando o ajuste na distribuição da receita entre os Estados e Municípios, em função da adoção do princípio do destino (transição na distribuição federativa da receita). Neste item apresenta-se em maior detalhe a transição proposta para os contribuintes, sendo a transição na distribuição federativa da receita detalhada no item subsequente.

A substituição dos tributos atuais pelo IBS será feita em dez anos, sendo os dois primeiros anos um período de teste e os oito anos seguintes o período de transição propriamente dito. No período de teste o IBS será cobrado à alíquota de 1%, sendo o aumento de arrecadação compensado pela redução das alíquotas da Cofins, não afetando, portanto, os Estados e Municípios. Já no período de transição todas as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins (*ad valorem* e *ad rem*, internas e interestaduais) serão reduzidas em 1/8 por ano, sendo estes cinco tributos extintos no oitavo ano.

Um dos objetivos do período de teste é o de fazer eventuais ajustes no IBS, pois se trata de um imposto novo, cuja operação precisa ser conhecida pelos contribuintes e pelo fisco.

Outro objetivo do período de teste é o de conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Como a receita dos cinco tributos atuais é conhecida, sabe-se que a perda de receita destes tributos no primeiro ano da transição será de 1/8 desta receita. Como a receita do IBS com uma alíquota de 1% é conhecida, sabe-se quanto terá de ser elevada a alíquota de referência do IBS (ou, mais precisamente, a soma das alíquotas de referência federal, estadual e municipal) para repor a perda de receita dos cinco tributos atuais no período. Ou seja, o modelo proposto permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem gerar riscos de aumento da carga para os contribuintes, mas também sem gerar riscos de perda de receita para os entes federativos.

O detalhamento do procedimento de cálculo das alíquotas de referência do IBS caberá à lei complementar, mas a presente emenda já estabelece as principais diretrizes para este cálculo. Pela proposta, a calibragem das alíquotas de referência do IBS será feita de modo a repor, em cada ano da transição, a estimativa de perda de receita dos cinco tributos atuais decorrente da redução de suas alíquotas naquele ano. Eventuais erros de calibragem poderão ser corrigidos em anos subsequentes. As alíquotas de referência federal, estadual e municipal do IBS em cada ano da transição serão calculadas pelo TCU e aprovadas pelo Senado Federal.

Na regulamentação deste procedimento pela lei complementar, ficará claro que o processo de redução das alíquotas dos tributos atuais será simples. Ao invés de alterar as alíquotas na legislação, o que seria muito complexo, a redução será aplicada diretamente na emissão dos documentos fiscais. Ou seja, no primeiro ano da transição, a alíquota a ser aplicada no cálculo dos tributos atuais quando da emissão dos documentos fiscais será de 7/8 da alíquota prevista na legislação; no segundo ano da transição será de 6/8; e assim sucessivamente.

Todo o processo de transição toma como referência o ano em que for publicado o regulamento do IBS. Se o regulamento for publicado no primeiro semestre do ano, a cobrança do IBS (à alíquota de 1%) se iniciará no ano subsequente. Se for publicado no segundo semestre, a cobrança do IBS se iniciará no segundo ano subsequente. Isto significa que as empresas e o fisco terão pelo menos seis meses para se preparar entre a publicação do regulamento e o início da cobrança do imposto.

Vale ressaltar que a fixação das alíquotas de referência do IBS ao longo da transição, na forma descrita neste item, não impede que a União, os Estados e os Municípios fixem suas alíquotas, mesmo durante a transição, em valor distinto do da alíquota de referência. A garantia de manutenção da carga tributária durante a transição é o padrão que resulta do modelo proposto, mas não há restrição a que os entes federativos decidam cobrar mais ou menos de seus consumidores, como, aliás, não há restrições hoje (exceto em alguns casos) a que elevem ou reduzam as alíquotas de seus impostos.

A razão para a transição relativamente longa (dois anos de teste mais oito anos de transição) é que há muitos investimentos que foram realizados com base no sistema tributário atual. Uma transição muito curta poderia ser traumática para as empresas, que poderiam se tornar não competitivas, levando a uma perda de capital, ou mesmo ao fechamento das empresas.

Por outro lado, o prazo de transição precisa ser curto o suficiente para que os novos investimentos sejam feitos com base no novo modelo e não no velho sistema tributário, o que é essencial para que a mudança no sistema tributário induza uma mudança na forma de organização da produção, a qual pode ter um impacto muito positivo para a produtividade do país já nos primeiros anos da transição.

Em princípio o prazo de transição proposto, de dez anos, atende bem a esses dois imperativos. É longo o suficiente para permitir um ajuste não traumático por parte das empresas que realizaram investimentos, mas é curto o suficiente para que os novos investimentos passem a ser realizados com base no novo sistema tributário.

d) Transição na distribuição federativa da receita

Com a adoção do princípio do destino – cujo efeito é fazer com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo – haverá uma redistribuição da arrecadação entre Estados e entre Municípios. Ainda que no longo prazo todos sejam beneficiados pelo maior crescimento da economia resultante da mudança no sistema tributário, no curto prazo haveria o risco de que alguns Estados e Municípios fossem prejudicados.

Para mitigar a possibilidade de perda de receita por parte de alguns Estados e Municípios, propõe-se um modelo de transição na distribuição da receita do IBS entre os entes federativos que dilui por um prazo muito longo o impacto da mudança. O modelo proposto só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo então distribuída entre os Estados e os Municípios.

Pela proposta, nos primeiros vinte anos contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e para cada Município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Neste período, apenas a diferença entre o valor da receita do IBS correspondente à alíquota de referência e o valor que repõe a receita do ICMS e do ISS será distribuído pelo critério de destino.

Ou seja, este modelo garante que nos primeiros vinte anos nenhum Estado e nenhum Município terá uma redução do valor real de sua receita em decorrência da mudança do sistema tributário (exceto na hipótese, altamente improvável, de a parcela estadual e municipal da receita do IBS vir a ser menor que a redução da receita do ICMS e do ISS corrigida pela inflação). Mas neste período já haveria uma lenta migração para a distribuição da receita pelo princípio do destino, na medida em que o crescimento real da receita do IBS já seria distribuído proporcionalmente ao consumo em cada Estado e Município.

Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a perda de receita dos Estados e Municípios com o ICMS e o ISS será progressivamente reduzida (ao ritmo de 1/30 por ano), havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS pelo princípio do destino apenas no quinquagésimo ano contado do início da transição.

Durante todo este período de cinquenta anos, a variação da receita (para maior ou menor) decorrente de mudanças na alíquota estadual ou municipal relativamente à alíquota de referência será integralmente apropriada como ganho ou perda de receita do Estado ou do Município que alterou a alíquota. Ou seja, se um Estado ou Município optar por onerar ou desonerar seus consumidores através de uma elevação ou redução da alíquota do IBS, o ganho ou perda de receita será apenas do Estado ou do Município, não

sendo considerado no cálculo da compensação dos efeitos da transição dos tributos atuais para o IBS.

e) Tratamento das vinculações e partilhas

Uma última característica importante do modelo proposto é a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos substituídos pelo IBS por um novo sistema que visa dar maior flexibilidade para os gestores públicos e transparência para os contribuintes, sem, no entanto, desproteger as áreas atualmente beneficiadas pela destinação da receita dos tributos atuais.

Pelo modelo proposto, cada uma das destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins atualmente previstas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios será substituída por uma alíquota singular do IBS, cuja soma corresponde à alíquota total do imposto de cada ente. A receita do IBS de cada ente federativo será distribuída entre cada uma das destinações proporcionalmente à participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total do IBS.

No caso da União, a alíquota federal do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) seguridade social (destinação atual da Cofins); (ii) financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial (destinação atual de 60% da receita do PIS); (iii) financiamento de programas de desenvolvimento econômico (destinação atual de 40% da receita do PIS, transferida ao BNDES); (iv) Fundo de Participação dos Estados (destinação atual de 21,5% da receita do IPI); (v) Fundo de Participação dos Municípios (destinação atual de 24,5% da receita do IPI); (vi) programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (destinação atual de 3% da receita do IPI); (vii) transferências aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (destinação atual de 10% da receita do IPI); (viii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 18% da receita do IPI, líquida das transferências aos Estados e Municípios, nos termos dos itens "iv", "v" e "vii", acima); (ix) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita corrente líquida resultante da arrecadação do PIS, da Cofins e do IPI); e (x) recursos de alocação livre (correspondente à receita do PIS, da Cofins e do IPI não vinculada às destinações descritas acima).

Na redação da emenda, considerou-se como sendo de alocação livre a parcela da receita do PIS e da Cofins atualmente desvinculada por conta do mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU), previsto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Quando a DRU for extinta, haverá um ajuste das alíquotas singulares, com

a redução da alíquota singular relativa aos recursos de alocação livre (item "x" da lista acima) e o aumento das alíquotas singulares relativa às destinações atuais do PIS e da Cofins (itens "i", "ii" e "iii" da lista acima).

No caso dos Estados, a alíquota estadual do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) transferência aos municípios do Estado (destinação atual de 25% da receita do ICMS); (ii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item "i" desta lista); (iii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 12% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item "i" desta lista); (iv) outras destinações do ICMS eventualmente previstas na Constituição do Estado; e (v) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ICMS não vinculada às demais destinações desta lista).

No caso dos Municípios, a alíquota municipal do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ISS); (ii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita do ISS); (iii) outras destinações do ISS eventualmente previstas na Lei Orgânica do Município; e (iv) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ISS não vinculada às demais destinações desta lista).

Por fim, no caso do Distrito Federal, a alíquota distrital do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares que correspondem às destinações do ICMS e do ISS descritas acima, além de outras destinações destes impostos eventualmente previstas em sua Constituição.

A exemplo do proposto para a alíquota total da União, dos Estados e dos Municípios, propõe-se que sejam fixadas alíquotas singulares de referência que são aquelas que correspondem exatamente à vinculação atual da receita do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI a cada uma das destinações descritas nos parágrafos acima. As alíquotas singulares de referência serão calculadas pelo TCU e aprovadas pelo Senado Federal, sendo fixadas a cada ano da transição.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios terão autonomia na fixação das alíquotas singulares acima ou abaixo das respectivas alíquotas de referência, observadas algumas restrições.

A primeira restrição diz respeito às alíquotas singulares vinculadas à destinação de recursos a outros entes da federação, as quais não poderão ser fixadas em valor inferior à respectiva alíquota de referência. Este é o caso das alíquotas singulares relativas à destinação de recursos ao FPE, ao FPM, aos Fundos Constitucionais de Financiamento e à compensação dos Estados pela desoneração da exportação de produtos industrializados,

bem como daquela relativa à destinação de recursos da parcela estadual do IBS aos municípios (cota-parte do IBS).

A segunda restrição diz respeito à destinação de recursos à manutenção e desenvolvimento do ensino e às ações e serviços públicos de saúde. Neste caso, propõe-se que a soma das alíquotas singulares – da União, de cada Estado e de cada Município – relativas a estas destinações não possa ser fixada em valor inferior à soma das respectivas alíquotas de referência. Ou seja, protege-se a destinação de recursos à educação e à saúde, mas abre-se alguma flexibilidade para a alocação de recursos entre estas duas áreas, o que faz sentido, pois Estados ou Municípios com população envelhecida precisam de mais recursos para a saúde e menos para a educação que aqueles com população jovem, e vice-versa.

Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual ou municipal, as alíquotas singulares serão as respectivas alíquotas singulares de referência aprovadas pelo Senado Federal.

O texto da emenda constitucional também prevê que a alíquota singular relativa à parcela de alocação livre da União, dos Estados e dos Municípios será calculada pela diferença entre a alíquota total do respectivo ente e as demais alíquotas singulares. Isto significa que caso algum ente modifique a alíquota total do IBS e não altere as alíquotas singulares, o aumento ou redução da alíquota será integralmente feito na alíquota singular relativa à parcela de alocação livre.

O motivo desta mudança proposta no sistema de vinculações e partilhas é dar mais flexibilidade e transparência na gestão do orçamento público, sem desproteger áreas atualmente protegidas pela Constituição.

A título de exemplo, se atualmente um Estado quiser ampliar suas despesas com segurança pública em R$ 1 bilhão e financiar com o aumento da arrecadação do ICMS, ele terá de arrecadar mais de R$ 2 bilhões de ICMS para que sobre R$ 1 bilhão a ser alocado em segurança pública. Isto ocorre porque 25% do aumento da receita de ICMS terá de ser destinados aos municípios e, do que resta, 25% terá de ser alocados para a saúde e 12% para a educação.

Pela proposta, se o Estado quiser ampliar as despesas com segurança em R$ 1 bilhão, ele elevará a alíquota específica do IBS relativa aos recursos de alocação livre de modo a arrecadar apenas R$ 1 bilhão, que poderão ser integralmente destinados à segurança pública. Note-se que nem os municípios, nem a educação e nem a saúde foram prejudicados, pois não houve redução da receita destinada a estas finalidades, mas a elevação da receita do IBS foi apenas a suficiente para atender a finalidade que justificou o aumento da alíquota do imposto.

Este modelo não apenas reduz a grande rigidez que caracteriza o atual regime fiscal do Brasil, como também dá grande transparência ao

custo para os consumidores/eleitores do financiamento de cada política pública. Contribui-se, assim, para elevar o grau de responsabilidade política do país, ao tornar mais claro para os eleitores o custo do financiamento do orçamento da União, de seu Estado e de seu Município.

3. Detalhamento do texto da emenda

A seguir apresentam-se as mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal, visando a implementação das mudanças no sistema tributário descritas acima. Para facilitar a compreensão, é feita uma descrição de cada dispositivo incluído, alterado ou excluído no texto da Constituição Federal.

a) Mudanças no texto da Constituição com vigência imediata

O **artigo 1º da emenda** introduz as mudanças no texto da Constituição Federal relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), as quais teriam vigência imediata com a publicação da Emenda Constitucional. As mudanças sugeridas são detalhadas a seguir.

No **art. 105, III, "d"**, garante-se a competência do Superior Tribunal de Justiça para julgamento das questões relativas ao IBS (cuja criação está prevista no art. 152-A), dado o caráter nacional (e não meramente federal) da lei complementar que o instituirá.

A alteração do **art. 109, I** assegura a competência da justiça federal para o julgamento de causas relativas ao IBS, através da inclusão de referência ao comitê gestor nacional do IBS, a quem cabe a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas causas relativas ao IBS.

A alteração do **art. 146, III, d**, objetiva incluir o IBS entre os tributos abrangidos pelo SIMPLES Nacional.

A **inclusão do inciso V no § 1º do art. 146** (anteriormente parágrafo único) tem como objetivo permitir que o optante pelo SIMPLES Nacional possa recolher o IBS de forma segregada, se assim o desejar. A ideia é que as empresas optantes pelo SIMPLES Nacional possam continuar nesse sistema para o recolhimento dos demais tributos e optar pelo regime não-cumulativo do IBS se lhes for economicamente mais favorável. Esta mudança é complementada pela **inclusão do § 2º no art. 146**, a qual explicita que os contribuintes que optarem pelo recolhimento do IBS através do SIMPLES Nacional não poderão se apropriar de nem transferir créditos do imposto a terceiros. A impossibilidade de aplicação da não-cumulatividade

no regime do SIMPLES Nacional decorre da obediência a um dos principais vetores do IVA, que é propiciar um sistema uniforme de incidência e simplicidade de apuração e arrecadação.

O **art. 152-A** trata da instituição do IBS e estabelece as principais características do imposto, conforme se descreve a seguir.

O **caput do art. 152-A** estabelece que o IBS será instituído por lei complementar de caráter nacional, a exemplo do que ocorre com a Lei Complementar n. 116, que uniformizou a incidência do imposto sobre serviços (ISS). Entretanto, diferentemente do que ocorre com o ISS, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Município somente será exercida por meio da alteração de suas alíquotas. Não é permitida qualquer outra disposição relativa ao IBS na legislação dos entes federativos, garantindo-se efetividade à uniformidade nacional do imposto e, ao mesmo tempo, autonomia financeira dos entes na gestão de seus orçamentos.

O **§ 1º do art. 152-A** enumera a principais características e valores do IBS.

No **inciso I**, elencam-se operações que estão incluídas na tributação do IBS, explicitando que sua denominação (bens e serviços) deve ser interpretada no sentido mais amplo possível, alcançando também as operações com intangíveis e direitos e a locação de bens. É importante anotar que a melhor interpretação sempre deverá considerar que o objetivo deste imposto é tributar o consumo, qualquer que seja ele. Assim, operações com bens intangíveis, como o streaming de músicas e vídeos, assim como as operações que envolvem a transferência do direito de uso, gozo ou disposição de bens tangíveis e intangíveis, sejam imóveis, *softwares*, licenças de comercialização ou distribuição etc., devem ser tributadas pelo IBS. O contribuinte do imposto incidente sobre o consumo é consumidor final. É apenas a preponderância da eficiência na arrecadação que impõe a cobrança sobre as empresas envolvidas na cadeia de produção e circulação. Dá-se, assim, ao imposto sobre o consumo o formato de imposto sobre o valor agregado (IVA), recolhido pelos agentes econômicos.

Atendendo ao princípio do destino e ao objetivo de tributar bens e serviços produzidos domesticamente e importados de forma isonômica, na **alínea "d" do inciso I**, se estabelece que o IBS incide também nas importações de quaisquer utilidades.

No **inciso II**, busca-se evitar a fragmentação legal que caracteriza atualmente a legislação tributária, com inúmeras leis, medidas provisórias e mesmo decretos-lei que tratam do mesmo assunto. Assim, por determinação constitucional, qualquer disposição inicial ou alteração posterior do IBS deve ser feita na mesma lei complementar. Essa determinação é impor-

tante, pois a fragmentação legislativa cria situações como a revogação tácita de dispositivos, que induzem a erros e dificultam a interpretação da legislação.

No **inciso III** garante-se a não-cumulatividade do IBS da forma simples como ela deve ser: o imposto que incide nas etapas anteriores, sendo destacado em documento fiscal, gera crédito para as etapas posteriores. Deve-se extinguir a anomalia do "crédito físico" e deve-se assegurar a devolução dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem, caso contrário não se garante a não-cumulatividade. Essa sistemática assegura que o imposto sobre bens e serviços arrecadado durante as etapas de produção e circulação seja exatamente o mesmo caso ele fosse cobrado apenas do consumidor final. As únicas exceções ao regime de crédito amplo (a serem reguladas na lei complementar) devem ser aquelas relativas ao consumo pessoal, uma vez que o regime não-cumulativo do IBS não deve ser utilizado para desonerar o consumo dos sócios da empresa, ou mesmo de seus empregados.

O **inciso IV** busca garantir que o IBS seja utilizado exclusivamente para gerar receita tributária, despindo o imposto de quaisquer funções extrafiscais. Além de subjetivos e ineficientes economicamente, os benefícios no âmbito do IVA geram complexidade, contencioso e pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário. Este inciso garante a uniformidade efetiva de alíquotas e, também, evita as inúmeras distorções hoje existentes em razão da diferenciação da tributação resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários.

O **inciso V** deixa claro que a não cobrança do IBS nas exportações ocorre sem prejuízo da manutenção dos créditos, característica essencial da tributação no destino, que visa garantir que haja uma real não-incidência em benefício da competitividade das exportações brasileiras para o exterior.

No **inciso VI** estabelece-se que a alíquota do IBS será uniforme para todos os bens, serviços e direitos. Com a adoção de alíquota uniforme, garante-se a impossibilidade de captura do sistema tributário por interesses setoriais e eliminam-se as perversas consequências, em termos de contencioso e de custo de conformidade, dos sistemas de alíquotas múltiplas, além dos planejamentos tributários decorrentes da classificação dos bens ou serviços. Além disso, a alíquota uniforme garante transparência do tributo cobrado por cada ente federativo, permitindo o exercício da cidadania mediante a participação dos cidadãos na discussão sobre a carga tributária.

O **§ 2º do art. 152-A** deixa claro que o IBS é, do ponto de vista da aplicação da legislação e dos contribuintes, um único imposto, formado pela soma de três alíquotas: federal, estadual ou distrital e municipal.

O **inciso I** desse parágrafo assegura que, embora o IBS seja instituído em caráter nacional por meio de lei complementar, a autonomia federativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios fique garantida pela faculdade de alterar as alíquotas por lei ordinária.

Já o **inciso II do § 2º** estabelece que, na ausência de lei – federal, estadual, distrital ou municipal – que fixe a alíquota em valor distinto, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, que é aquela que repõe a receita atual dos tributos substituídos pelo IBS. Ou seja, a alíquota de referência federal do IBS é aquela que repõe a receita do IPI, do PIS e da Cofins (deduzida a receita obtida com a cobrança dos impostos seletivos); a alíquota de referência estadual do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e a alíquota de referência municipal do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios. Os critérios para o cálculo das alíquotas de referência do IBS são definidos no art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O **§ 3º do art. 152-A** alinha o IBS com o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Pelo modelo proposto, a alíquota a ser aplicada é aquela do Estado e do Município de destino, e o produto da arrecadação decorrente da incidência dessa alíquota pertence ao Estado e ao Município onde está localizado o destinatário da operação, seja ele contribuinte do imposto ou consumidor final.

Através do **§ 4º do art. 152-A** se evita a anomalia do sistema atual, em que o ICMS e o ISS são apurados e pagos por cada estabelecimento físico. No sistema proposto, a despeito de a escrituração ser realizada por estabelecimento para fins de repartição das receitas entre os entes federativos, o contribuinte apura e paga o imposto de forma centralizada, consolidando os débitos e créditos de seus vários estabelecimentos no país, independentemente de sua localização.

O **§ 5º do art. 152-A** estabelece o critério de distribuição da receita do IBS entre a União, cada Estado e cada Município, a qual será feita com base no saldo líquido entre débitos e créditos atribuível a cada ente. Quando tomado em conjunto com o disposto no § 3º do mesmo artigo e com a aplicação plena da não-cumulatividade, este dispositivo resulta na distribuição da receita proporcionalmente ao consumo final realizado no território de cada ente federativo, que é o resultado da aplicação do princípio do destino.

Já o **§ 6º do art. 152-A** prevê a criação do comitê gestor nacional do IBS, que será composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. A criação do comitê gestor – que será responsável pela regulamentação, bem como pela gestão da arrecadação centralizada e pela distribuição da receita do IBS – reforça o caráter nacional do imposto. O comitê gestor será responsável também pela coordenação da atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais na fiscalização e na

cobrança do IBS, assim como pela representação judicial e extrajudicial dos três níveis de governo nas questões relativas ao imposto.

O **§ 7º do art. 152-A** complementa o parágrafo anterior ao estabelecer que a representação judicial ou extrajudicial do comitê gestor do IBS será feita, de forma coordenada, pelas procuradorias da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

O **§ 8º do art. 152-A**, por sua vez, atribui à lei complementar o papel de regular, em nível nacional, o contencioso administrativo relativo ao IBS.

Por fim, o **§ 9º do art. 152-A** excetua da vedação à concessão de isenções e benefícios fiscais a criação de um mecanismo voltado a devolver aos consumidores de baixa renda, através de instrumentos de transferência de renda, parcela do IBS pago em suas aquisições de bens e serviços. Na medida em que se propõe a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, esse dispositivo visa melhorar o impacto distributivo da tributação do consumo, através de um mecanismo muito mais eficiente que a desoneração da cesta básica.

Através da **inclusão do inciso III no art. 154**, introduz-se na Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.

Os **arts. 159-A a 159-G**, incluídos na Constituição pela presente emenda, têm como objetivo criar o sistema de alíquotas singulares, que irá regular a destinação da receita do IBS a finalidades específicas, substituindo o atual regime de vinculações e partilhas do PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS. A descrição detalhada do funcionamento do novo sistema proposto encontra-se no item 2.e. desta Justificativa.

Os **arts. 159-A a 159-C** estabelecem as destinações das alíquotas singulares da parcela federal, estadual e distrital e municipal, respectivamente, do IBS. Já o **art. 159-D** estabelece que a receita do IBS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será distribuída entre as destinações previstas nos artigos anteriores proporcionalmente à participação de cada alíquota singular na alíquota total do imposto.

No **art. 159-E** estabelece-se que, na ausência de disposição específica na lei federal, estadual ou municipal, as alíquotas singulares do IBS corresponderão às respectivas alíquotas singulares de referência (fixadas nos termos do art. 119 do ADCT), que são aquelas que repõem as parcelas dos tributos substituídos pelo IBS vinculadas a cada uma das destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C. Já o **parágrafo único** deste artigo estabelece que as alíquotas singulares relacionadas à transferência de recursos

a outras unidades da federação não poderão ser fixadas em percentual inferior à respectiva alíquota de referência e que a soma das alíquotas singulares relacionadas à destinação de recursos à saúde e à educação (da União, dos Estados e dos Municípios) não poderá ser inferior à soma das respectivas alíquotas de referência.

O **art. 159-F** apenas reproduz, para a alíquota singular do IBS relacionada à transferência de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, os dispositivos constitucionais atuais relativos ao IPI, que constam dos § § 2º e 3º do art. 159. Tais dispositivos estabelecem que nenhuma unidade federada poderá receber mais de 20% do total destes recursos e que os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% destes recursos, observados os critérios de distribuição da cota-parte do IBS.

No **art. 159-G** são estabelecidos os critérios de distribuição da cota-parte do IBS (parcela estadual do IBS transferida aos respectivos municípios). A proposta é que três quartos deste montante seja distribuído proporcionalmente à população de cada Município e um quarto de acordo com o disposto em lei estadual. A mudança no critério de distribuição relativamente à cota-parte do ICMS visa uma distribuição mais justa destes recursos relativamente ao critério atual, baseado dominantemente no valor adicionado por Município.

Através da **inclusão do inciso IV no caput do art. 161** busca-se apenas esclarecer que a lei complementar disporá sobre a forma de cálculo da distribuição das parcelas da receita do IBS da União, dos Estados e dos Municípios relativas a cada alíquota singular do IBS.

Já a modificação do **inciso IV do caput do art. 167** tem como objetivo excluir as destinações relacionadas às alíquotas singulares do IBS da vedação à vinculação da receita de impostos.

As alterações introduzidas no **§ 2º do art. 198** (inclusive no inciso II deste parágrafo) estabelecem que os recursos correspondentes às alíquotas singulares do IBS da União, dos Estados e dos Municípios vinculadas às ações e serviços públicos de saúde substituirão: no caso da União, a parcela da receita corrente líquida do IPI, do PIS e da Cofins destinada às ações e serviços públicos de saúde; e, no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a parcela do ICMS e do ISS vinculada às ações e serviços públicos de saúde.

Por fim, através da inclusão do **§ 7º no art. 212**, se estabelece que as destinações correspondentes às alíquotas singulares do IBS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino substituem a destinação atual de uma porcentagem da receita do IPI, do ICMS e do ISS.

b) Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência imediata

O **art. 2º da emenda** introduz as mudanças no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), as quais entrarão em vigor com a publicação da Emenda Constitucional. As mudanças sugeridas são detalhadas a seguir.

O **inciso II do art. 60 do ADCT** é modificado de forma a adaptar a regulamentação do FUNDEB às mudanças decorrentes da criação do IBS e da substituição do atual regime de vinculações e partilhas pelo modelo de alíquotas singulares do IBS.

O **art. 115 do ADCT**, incluído pela atual emenda, estabelece um prazo para envio ao Congresso Nacional, pelo Presidente da República, do projeto da lei complementar que regulará o IBS. Através do § 1º deste artigo define-se que a Lei Complementar que regula o IBS estabelecerá prazos para a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que comporão o comitê gestor nacional do IBS, bem como para a publicação, pelo comitê gestor, do regulamento do IBS. Os § § 2º e 3º deste artigo estabelecem que, na hipótese de descumprimento destes prazos, caberá ao Presidente da República fazer a indicação dos representantes dos Estados e Municípios no comitê gestor, bem como publicar o regulamento do IBS na forma de Decreto Presidencial. O objetivo dos dispositivos deste artigo é apenas o de buscar evitar um improvável bloqueio à introdução do IBS, pois o imposto só começará a ser cobrado após a publicação de seu regulamento.

Os **arts. 116 a 120 do ADCT**, incluídos por esta emenda, regulamentam a transição do atual sistema de tributação de bens e serviços para o sistema baseado no IBS.

O **art. 116 do ADCT**, além de explicitar que a substituição do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação pelo IBS será regulada pelos arts. 117 a 120 do ADCT, define o ano de referência, que é o ano anterior ao início da cobrança do IBS. Pela proposta, o ano de referência será o ano de publicação do regulamento do IBS, caso este seja publicado no primeiro semestre do ano, ou o ano subsequente ao de publicação do regulamento do IBS, caso este seja publicado no segundo semestre do ano.

O **art. 117 do ADCT** regulamenta o período de teste do IBS, que ocorrerá nos primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência. Estabelece-se que, neste período, a alíquota do IBS será de 1% e que a estimativa de arrecadação do novo imposto será compensada pela redução das alíquotas da Cofins e da Cofins-importação conforme critérios definidos pelo Senado Federal, com base em cálculos elaborados pelo Tribunal

de Contas da União (TCU). Também se estabelece que, durante este período, a receita do IBS será destinada à seguridade social, observada a incidência da DRU, caso esta esteja em vigor na época.

A progressiva substituição do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação pelo IBS é regulamentada pelos **arts. 118 e 119 do ADCT**, que tratam do período de transição para o novo modelo.

O **art. 118 do ADCT** estabelece a progressiva redução das alíquotas dos tributos substituídos pelo IBS, ao ritmo de 1/8 por ano relativamente às alíquotas previstas nas respectivas legislações. Esta redução será iniciada no terceiro subsequente ao ano de referência e será completada no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS, a Cofins e a Cofins-importação serão extintos.

Já o **art. 119 do ADCT** trata do critério para a fixação das alíquotas de referência do IBS (federal, estadual e municipal), que são aquelas que repõem, a cada ano da transição, a redução da receita dos tributos substituídos pelo IBS. Neste contexto, a alíquota federal de referência do IBS é aquela que repõe a redução da receita do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação; a alíquota estadual de referência do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados do país e a alíquota municipal de referência do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios do país.

Os **§ § 1º a 3º do art. 119** do ADCT tratam dos critérios de cálculo das alíquotas singulares de referência da União, dos Estados e dos Municípios, os quais são fixados com base nas porcentagens de destinação atuais do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação, conforme descrito no item 2.e. desta Justificativa.

Já o **§ 4º do art. 119 do ADCT** estabelece que as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência serão fixadas pelo Senado Federal no ano anterior a sua vigência, com base em cálculos realizados pelo TCU. A metodologia de cálculo das alíquotas de referência será detalhada na lei complementar que regula o IBS, mas a emenda deixa claro que tomará por base a arrecadação do IBS e dos tributos por ele substituídos em períodos anteriores à fixação das alíquotas de referência, podendo eventuais desvios serem corrigidos em períodos subsequentes.

Por fim, o **art. 120 do ADCT** regulamenta a transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios. No **caput** do artigo se estabelece que, nos quarenta e nove anos contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, o valor da receita do IBS transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma de: (i) o valor equivalente à redução de sua receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, atualizado monetariamente; e (ii) o acréscimo ou redução da receita de IBS do ente resultante de eventuais alterações de sua

alíquota do imposto relativamente à alíquota de referência. Tal mecanismo garante que, se a alíquota do IBS do Estado ou Município for a alíquota de referência, sua parcela da receita do IBS será equivalente à perda de receita de ICMS ou ISS, corrigida pela inflação. Se, no entanto, o Estado ou Município alterar a alíquota do IBS relativamente à alíquota de referência, o ganho ou perda de receita do imposto será integralmente absorvido pelo ente.

Como a receita do IBS tende a ser maior (e pode, eventualmente, ser menor) que o montante que repõe a redução da receita real de ICMS e de ISS, o **§ 1º do art. 120 do ADCT** estabelece que este diferencial de receita será distribuído entre os Estados e Municípios proporcionalmente ao saldo entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, apurado com base nas alíquotas estadual e municipal de referência. Na prática isto significa que o crescimento real da receita do IBS (ou uma improvável queda real) será distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo de cada Estado ou Município.

O **§ 2º do art. 120 do ADCT** estabelece que do vigésimo primeiro ao quadragésimo nono ano, contados a partir da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, a parcela do IBS que repõe a receita real do ICMS e do ISS será progressivamente reduzida, ao ritmo de 1/30 por ano. Isto significa que a reposição integral da perda de receita dos Estados e dos Municípios será mantida durante vinte anos e que, do vigésimo primeiro ao quadragésimo nono ano, esta parcela será progressivamente reduzida. Na prática, esta redução progressiva da reposição da receita dos tributos substituídos pelo IBS implica em que parcela crescente da receita do IBS será distribuída nos termos do § 1º deste artigo, ou seja, pelo princípio do destino. O processo de transição para a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino (nos termos previstos no § 5º do art. 152-A da Constituição) será finalizado no quinquagésimo ano, conforme estabelecido no **§ 3º do art. 120 do ADCT**.

A operacionalização da transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios será feita pelo comitê gestor nacional do imposto, conforme estabelece o **§ 4º do art. 120 do ADCT**.

c) Mudanças no texto da Constituição com vigência diferida

O **art. 3º da emenda** trata das modificações no texto da Constituição Federal que entrarão em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando serão extintos o IPI (art. 153, IV da Constituição e § 3º do mesmo artigo), o ICMS (art. 155, II e § § 2º a 5º do mesmo artigo), o ISS (art. 156, III e § 3º do mesmo artigo), a Cofins (art. 195, I, "b"), a Cofins-importação (art. 195, IV) e o PIS (art. 239). O ano de referência é

aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do ADCT, sendo fixado com base na data de publicação do regulamento do IBS.

De modo geral, todas as revogações e alterações de dispositivos constitucionais feitos através do art. 3º da emenda têm como objetivo ajustar o texto constitucional à revogação dos cinco tributos substituídos pelo IBS, eliminando não apenas os dispositivos que instituem tais tributos, mas também ajustando a redação dos dispositivos que a eles fazem referência. Alguns dos dispositivos revogados (em particular aqueles que constam dos arts. 158 e 159 da Constituição) estabelecem critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos revogados que são substituídos pelo modelo baseado em alíquotas singulares, nos termos desta emenda.

Nas alterações promovidas no art. 195, revogam-se o § 12 (que dispõe que a lei estabelecerá os setores para os quais a Cofins e a Cofins-importação serão não-cumulativas) e o § 13 (que define que o disposto no § 12 será aplicado na hipótese de substituição da contribuição patronal sobre a folha por contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento). Estes dois parágrafos são substituídos pelo § 14, que mantém o disposto no atual texto constitucional, eliminando a referência à Cofins e à Cofins-importação.

Por fim, as alterações promovidas no art. 239 da Constituição eliminam a referência à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), mas mantêm a referência à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). O motivo para a manutenção do Pasep é que este incide sobre a folha de pagamentos dos servidores públicos, base de incidência que não está sendo substituída pelo IBS. Já as mudanças propostas no art. 3º deste artigo visam substituir a referência aos empregadores que contribuem para o PIS pela referência aos empregadores que contribuem para o IBS, como base para o direito à percepção do abono salarial pelos empregados.

d) Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência diferida

O **art. 4º da emenda** trata das modificações no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que entrarão em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando serão extintos os tributos substituídos pelo IBS.

A primeira mudança diz respeito ao inciso II do caput do art. 60 (recursos do FUNDEB), do qual são excluídas as referências ao ICMS (art. 155, II da Constituição), à Cota-parte do ICMS (art. 157, IV da Constituição) e à destinação de 10% da receita do IPI aos Estados, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados (art. 159, II).

Vale notar que todas estas destinações serão substituídas pela destinação de parte da receita do IBS.

A segunda mudança é a revogação do art. 91, que trata da compensação dos Estados e do Distrito Federal por conta da desoneração de ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados. Como o próprio § 2º deste artigo prevê que a compensação cessará quando o ICMS for cobrado dominantemente no destino, e como o IBS, que substitui o ICMS, é cobrado no destino, entende-se que o dispositivo se torna desnecessário.

e) Outros dispositivos

O **art. 5º da emenda** define de sua vigência, estabelecendo que: (i) os arts. 1º e 2º (que tratam das mudanças no texto da Constituição e do ADCT decorrentes da criação do IBS) entram em vigor imediatamente; e (ii) que os arts. 3º e 4º (que tratam das mudanças no texto da Constituição e do ADCT decorrentes da revogação do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins, da Cofins-importação e do PIS) entram em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência.

Já o **art. 6º da emenda** trata da revogação dos dispositivos constitucionais relativos aos tributos substituídos pelo IBS e do art. 91 do ADCT, no décimo ano subsequente ao ano de referência.

4. Comentários finais

Como mencionado no início desta justificativa, a presente emenda tem como objetivo promover uma radical simplificação do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, cujas distorções resultam em iniquidades e, principalmente, em uma enorme redução da produtividade e do potencial de crescimento do Brasil.

A base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins – por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Tal mudança, no entanto, não resultará em redução da autonomia dos entes federativos, na medida em que os Estados e os Municípios poderão administrar a alíquota do IBS. Este modelo é possível, pois a alíquota do IBS será composta pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal do imposto.

Com este desenho consegue-se que o IBS seja, para o contribuinte, um único imposto – com legislação uniforme e cobrança centralizada. Mas para os Estados e Municípios é como se cada ente federativo possuísse seu próprio imposto, cuja alíquota pode ser modificada atendendo às necessidades das finanças locais.

As características do IBS são aquelas de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), padrão mundial de tributação do consumo. Entre estas características destacam-se: (i) a incidência sobre uma base ampla de bens e serviços (incluindo intangíveis e direitos); (ii) a aplicação plena do princípio da não-cumulatividade, caracterizada pela recuperação integral do imposto incidente nas etapas anteriores do processo de produção e comercialização dos bens e serviços; (iii) a desoneração completa das exportações e dos investimentos; (iv) a recuperação integral e tempestiva dos créditos acumulados pelos contribuintes; (v) a aplicação do princípio do destino, pelo qual – nas exportações, ou nas transações internas entre os entes federativos – o imposto pertence ao país ou ao Estado e Município de destino. Um imposto com estas características é, efetivamente, um imposto sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização.

Em linha com as melhores práticas internacionais (e com a maioria dos IVAs modernos), propõe-se que o IBS tenha uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, ainda que podendo variar entre Estados e Municípios. A alíquota uniforme elimina a necessidade de classificação de bens e serviços, reduzindo a complexidade e o contencioso relativo ao imposto, além de fechar o espaço para pressões setoriais e dar grande transparência para os consumidores/eleitores sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e dos Municípios.

De modo semelhante, propõe-se que o IBS não contemple qualquer forma de benefício fiscal, exceto um sistema de devolução para as famílias mais pobres, através de mecanismos de transferência de renda, de parcela do imposto incidente sobre suas aquisições. Com este modelo reduz-se significativamente, ou mesmo se reverte, o efeito regressivo da tributação do consumo, através de um sistema muito menos custoso e mais eficiente que a desoneração da cesta básica de alimentos.

Os benefícios para o Brasil da substituição dos atuais tributos sobre bens e serviços pelo IBS são enormes: não apenas do ponto de vista da simplicidade, da eficiência econômica e da produtividade, mas também do ponto de vista distributivo. O grande problema é como superar as resistências de parte do setor empresarial e de alguns entes federativos à mudança.

Para mitigar essas resistências, propõem-se duas transições: uma para a substituição dos tributos atuais pelo IBS e outra na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Para a substituição dos tributos atuais pelo IBS, propõe-se uma transição em dez anos. Os primeiros dois anos seriam um período de teste do IBS, que seria cobrado a uma alíquota de 1% (reduzindo-se as alíquotas da Cofins para não haver aumento da carga tributária). Nos oito anos seguintes as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins seriam

progressivamente reduzidas, sendo a perda de receita desses tributos compensada pelo aumento da alíquota do IBS. Como o potencial de arrecadação do IBS será conhecido após o período de teste, é possível fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem criar risco para as finanças dos entes federativos, nem para os contribuintes.

O período de transição relativamente longo, de dez anos, é necessário para que empresas que realizaram investimentos com base no sistema tributário atual (e todas suas distorções) se adaptem ao IBS de forma suave, sem correr o risco de desvalorização dos investimentos já realizados, o que ocorreria no caso de uma transição muito rápida.

Já para a distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios, propõe-se uma transição ainda mais longa, de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos, o valor da receita atual do ICMS e do ISS de cada Estado e de cada Município, corrigido pela inflação, seria mantido. Apenas o crescimento real da receita do IBS seria distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a receita real do ICMS e do ISS seria progressivamente reduzida, alcançando-se a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino ao final dos cinquenta anos.

Com este modelo, espera-se que a resistência de Estados ou Municípios que eventualmente se sintam prejudicados pela mudança seja bastante mitigada, até porque todos os entes da federação serão beneficiados pelo maior crescimento da economia. É importante notar que este modelo só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo posteriormente distribuída para os entes federativos. A arrecadação do imposto e sua distribuição serão administradas por um comitê gestor composto por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, reforçando o caráter federativo e integrador do IBS.

A proposta pressupõe que haverá a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional, criando mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades regionais que a concessão de benefícios de ICMS, no âmbito da guerra fiscal.

Por fim, propõe-se a substituição do atual sistema de vinculação e partilha da receita do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins por um novo modelo, baseado em alíquotas singulares do IBS (cuja soma corresponde à alíquota total do imposto), que podem ser gerenciadas individualmente. Haverá um piso para as alíquotas singulares relativas à destinação da receita da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios, bem como para aquelas relativas à destinação de recursos para a educação e a saúde, de modo a garantir que não haverá perdas relativamente a situação atual.

A vantagem do novo modelo é que ele reduz muito a rigidez orçamentária, dando maior flexibilidade para a União, os Estados e os Municípios na gestão de sua receita e de seus orçamentos, bem como garantindo maior transparência para os eleitores sobre o custo do financiamento das políticas públicas.

Em suma, caso esta emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil. A mudança eliminará a guerra fiscal fratricida entre Estados e entre Municípios, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas. Por fim, com as alterações propostas ao texto constitucional, haverá uma grande redução da rigidez orçamentária e uma maior transparência, para os eleitores, do custo de financiamento do poder público, contribuindo para aumentar a responsabilidade política no país.

Sala das Sessões, em abril de 2019

Deputado **BALEIA ROSSI**

MDB/SP

ANEXO II - PROPOSTA DE LEI COMPLEMENTAR ESSENCIAL DO IBS (PEC 45/2019)

Fato Gerador

Art. 1º O fato gerador é a realização de negócio jurídico, oneroso, no desenvolvimento de atividade econômica, ou a importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos, ou serviço, incluindo, mas não se limitando a:

I - alienação;

II - troca ou permuta;

III - locação;

IV - cessão, disponibilização, licenciamento;

V - arrendamento mercantil; e

VI - prestação de serviço.

Delimitação do Fato Gerador

Art. 2º Não constitui fato gerador:

I - exportação de bem ou serviço, assegurada a manutenção do crédito conforme art. 3º;

II - prestação de serviço decorrente de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes; e

III - doação.

Não-Cumulatividade

Art. 3º Será garantido o aproveitamento de crédito do IBS recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias, contados a partir do requerimento.

§ 1º Não dará direito a crédito o IBS recolhido relativo a bens ou serviços a serem destinados para uso e consumo pessoal do sujeito passivo ou de pessoa relacionada, tais como sócios, dirigentes ou empregados.

§ 2º A ATN regulará os critérios para aproveitamento de crédito relativo a bens ou serviços de uso e consumo pessoal que são utilizados no desenvolvimento da atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

§ 3º Caso os bens e serviços sejam posteriormente destinados para uso e consumo pessoal, terão a saída proporcionalmente tributada pelo IBS.

Art. 4º O direito de aproveitamento dos créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data do recolhimento.

Local do Fato Gerador

Art. 5º Para definição da alíquota aplicável e destinação dos recursos do IBS, o fato gerador ocorrerá, tratando-se de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem móvel material, no local da entrega ou disponibilização do bem;

II - bem móvel imaterial, no local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem;

III - bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IV - prestação de serviço, no local do domicílio do tomador;

V - prestação de serviço executada na presença do tomador, no local da prestação;

VI - prestação de serviço relacionada à bem móvel material, no local da prestação;

VII - prestação de serviço relacionada à bem móvel imaterial, no local do domicílio do tomador;

VIII - prestação de serviço relacionada à bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IX - prestação de serviço de transporte de passageiros, no local onde se inicia o transporte;

X - prestação de serviço de transporte de carga ou frete, no local da entrega do bem;

XI - prestação de serviço de comunicação em que há a transmissão por meio físico, no local da recepção dos serviços;

XII - prestação de serviço de comunicação por conexão móvel, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Na hipótese dos incisos II, IV, VII e XII, considera-se o local do domicílio o que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) dos seguintes critérios, que não indiquem informação conflitante entre si:

I - endereço fornecido pelo adquirente, ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem ou tomador do serviço;

II - endereço de Protocolo da Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico;

III - endereço do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico obtido por emprego de método de geolocalização;

IV - endereço atrelado ao cartão (crédito, débito ou congênere) utilizado para o pagamento do negócio jurídico;

V - localidade referente ao código de área da linha móvel ou da linha terrestre fixa utilizado para contratação do negócio jurídico; e

VI - endereço vinculado ao CPF ou CNPJ ou obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução do negócio jurídico.

§ 2º A ATN regulará o disposto no § 1º, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

§ 3º Caso o pagamento seja realizado antes da entrega do bem, nos termos do art. 7º e art. 8º, o local de ocorrência do fato gerador será aquele previsto para realização da entrega.

Art. 6º O fato gerador ocorrerá, tratando-se de importação de:

I - bem, no local do domicílio do importador;

II - serviço, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Para definição do local do domicílio, aplica-se o disposto no § 1º do art. 5º.

§ 2º Para fins deste artigo, considera-se prestado no Brasil o serviço destinado a tomador residente ou domiciliado no território nacional, para utilização ou consumo no país e cuja contraprestação envolver pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a residente ou domiciliado no exterior.

Momento de ocorrência do Fato Gerador

Art. 7º O fato gerador ocorre, em se tratando de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem, no momento da entrega, disponibilização ou do pagamento, o que ocorrer primeiro; e

II - serviço, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, o que ocorrer primeiro.

Parágrafo único. O fato gerador do IBS ocorre, em se tratando de negócio jurídico de execução continuada ou fracionada que tenha por objeto:

I - bem, a cada entrega ou disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e

II - serviço, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

Art. 8º O fato gerador ocorre, no caso de importação de:

I - bem material, no momento do desembaraço aduaneiro;

II - bem imaterial, no momento da disponibilização ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo bem a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

III - serviço, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo serviço a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

Sujeito Ativo

Art. 9º Os sujeitos ativos do IBS são:

I - Para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 5º e art. 6º.

II - Para fins de administração e normatização infralegal do IBS, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma compartilhada, por meio da ATN.

Art. 10. O IBS pago pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado ao respectivo ente, para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, após dedução de montantes destinados a eventuais fundos.

Sujeito Passivo

Art. 11. O sujeito passivo do IBS é aquele que pratica o fato gerador do art. 1º na condição de fornecedor ou de pessoa que entregar, ceder, disponibilizar bem ou prestar serviço e que seja obrigado a se inscrever, nos termos dos art. 19.

Parágrafo único. O sujeito passivo do IBS é obrigado a recolher o imposto à Agência Tributária Nacional.

Art. 12. As plataformas digitais são responsáveis solidárias pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico previsto no art. 22.

Art. 13. O sujeito passivo do IBS na importação será:

I - o importador, no caso de importação de bem, assim considerado a pessoa natural ou jurídica que realize a entrada, no território nacional, de bem material ou a quem for disponibilizado bem imaterial de procedência estrangeira;

II - o tomador ou o contratante, no caso de importação de serviço.

Art. 14. São responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS na importação de bens e serviços:

I - o adquirente ou encomendante predeterminado de bem de procedência estrangeira, na hipótese de importação realizada por intermédio de pessoa jurídica importadora; e

II - no caso de importação de bem material de pequeno valor, bem imaterial ou serviço realizada por pessoa que não seja sujeito passivo do IBS:

a) o fornecedor, pessoa que realizar a entrega, cessão ou disponibilização de bem ou prestador de serviço não residente ou domiciliado no exterior; ou

b) as plataformas digitais domiciliadas no exterior, em relação aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio.

Parágrafo único. A definição de pequeno valor para fins de aplicação do inciso II será feita pela ATN.

Art. 15. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócio jurídico que constitua fato gerador previsto

no art. 1º realizado de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega.

Parágrafo único. Não são consideradas plataformas digitais as pessoas jurídicas que executem somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - procura de fornecedores, desde que não cobrem pelo serviço com base nas vendas realizadas.

Base de Cálculo

Art. 16. A base de cálculo do IBS é o valor do negócio jurídico que constitua o fato gerador previsto no art. 1º.

§ 1º Não integra a base de cálculo do IBS o montante do próprio imposto.

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembaraço aduaneiro.

§ 3º No caso de negócios jurídicos ou importações não representados em dinheiro ou entre partes relacionadas, a base de cálculo deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços.

Alíquota

Art. 17. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, observando o disposto no art. 119 do ADCT, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

§ 2º A alíquota será aplicada de acordo com o local do fato gerador, nos termos do art. 5º.

Art. 18. A alíquota de referência e os acréscimos ou reduções fixados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, não podendo haver diferenciação de acordo com o objeto do negócio jurídico, inclusive na importação.

Deveres Instrumentais

Art. 19. É obrigado à inscrição como sujeito passivo na Agência Tributária Nacional aquele compreendido no art. 11 que praticar o fato gerador do IBS em valor superior a R$ 200.000,00 por ano.

§ 1º O disposto no caput não se aplica às pessoas cadastradas no Simples Nacional.

§ 2º Poderá ser inscrito como sujeito passivo do IBS:

I - A pessoa que praticar o fato gerador do IBS em valor inferior a R$ 200.000,00 por ano; e

II - A pessoa cadastrada no Simples Nacional.

Art. 20. Os responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14 são obrigados à inscrição, nos termos do art. 19.

Art. 21. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão informar à ATN, no prazo de até 60 (sessenta) dias antes do início da sua entrada em vigor, os acréscimos ou reduções em suas alíquotas de referência definidos por lei ordinária.

Art. 22. O sujeito passivo deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico (DFe), que será regulamentado pela ATN.

Parágrafo único. A ATN regulamentará os deveres instrumentais aplicáveis aos responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14.

Agência Tributária Nacional (ATN)

Art. 23. Fica instituída a Agência Tributária Nacional (ATN), autarquia especial para implementar federalismo cooperativo e compartilhado entre as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Parágrafo único. A ATN terá autonomia técnica, financeira e administrativa, nos termos das deliberações da Assembleia Geral.

Estrutura da ATN

Art. 24. A ATN terá a seguinte estrutura:

I - A Assembleia Geral é o órgão político e deliberativo da ATN constituído pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios, sendo que:

a) cada habitante da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios corresponderá a 1 (um) voto para o respectivo ente, de modo que o total de votos será igual a três vezes o número de habitantes do Brasil.

b) as deliberações, salvo a eleição dos membros do Conselho de Administração, serão tomadas por maioria de três quartos dos votos, não se computando os votos em branco.

II - O Conselho de Administração é o órgão técnico da ATN e será constituído por 9 (nove) membros eleitos pela Assembleia Geral, com mandatos de 4 anos, sendo permitida uma recondução.

III - A Diretoria Executiva é o órgão executivo da ATN e será constituída por 5 (cinco) membros aprovados pelo Conselho de Administração.

Parágrafo único. A Diretoria Executiva e seus órgãos serão constituídos por servidores de carreira da administração tributária e das procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, selecionados e convidados.

Competências dos órgãos da ATN

Art. 25. Competência da Assembleia Geral:

I – indicar e eleger os membros do Conselho de Administração, sendo que:

a) a eleição será feita por chapa ou por meio de voto múltiplo, no qual se atribui a cada habitante tantos votos quantos sejam os membros do Conselho de Administração.

b) no caso de escolha por voto múltiplo:

i) caberá à mesa que dirigir os trabalhos da Assembleia informar previamente a quantidade de votos presentes;

ii) a destituição de qualquer membro do Conselho de Administração pela Assembleia Geral importará destituição dos demais membros, procedendo-se a nova eleição.

II – aprovar o orçamento e as contas da ATN; e

III - aprovar o plano de cargos e salários.

Art. 26. Competência do Conselho de Administração:

I - aprovar a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços;

II - aprovar a estrutura gerencial da Diretoria Executiva e demais órgãos;

III - indicar e aprovar os membros da Diretoria Executiva;

IV - aprovar e encaminhar o plano de cargos e salários para a Assembleia Geral; e

V - aprovar o Regimento Interno da ATN e suas alterações.

Art. 27. Competência da Diretoria Executiva:

I - elaborar e propor a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços ao Conselho de Administração;

II - solucionar consultas a respeito da legislação do imposto sobre bens e serviços;

III - elaborar e propor o orçamento da ATN à Assembleia Geral, garantindo que o financiamento da ATN será feito exclusivamente com a arrecadação do IBS e terá como limite o valor de três décimos por cento do valor do imposto arrecadado no exercício;

IV - elaborar e submeter o plano de cargos e salários ao Conselho de Administração;

V - convidar servidores das administrações tributárias e procuradorias das fazendas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para atuarem na ATN;

VI - reembolsar os órgãos de origem pela remuneração dos servidores convidados; e

VII - elaborar e submeter o Regimento Interno da ATN e suas alterações ao Conselho de Administração.

Órgãos da Diretoria Executiva

Art. 28. A Administração Tributária será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I - aplicar o disposto nesta lei complementar, na normatização infralegal do IBS e as alíquotas fixadas pelas leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

II - definir o plano nacional de fiscalização e coordenar de forma centralizada a atuação das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e

III - indicar servidores à Diretoria Executiva para atuar na ATN.

Art. 29. Os servidores em exercício na ATN e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

Art. 30. O Contencioso Tributário será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I – o julgamento dos processos administrativos tributários; e

II – articulação das procuradorias das fazendas nacional, estaduais e municipais.

ANEXO III - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL DA COMISSÃO MISTA TEMPORÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

PROPOSTA DE EMENDA à CONSTITUIÇÃO Nº , DE 2021
(Da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60, § 3º, da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 43.

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de preservação do meio ambiente." (NR)

"Art. 109.

.....

XII – as causas relativas ao imposto de que trata o art. 152-A;

....." (NR)

"Art. 145.

.....

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão progressivos, graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

. " (NR)

"Art. 146.

.....

III – .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 152-A e 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

e) § 1º .....

.....

§ 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto a que se refere o art. 152-A ser feito por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos pela pessoa jurídica optante nem pelo adquirente de seus bens ou serviços; e

II – ficará suspenso o direito de aproveitamento de créditos acumulados pela pessoa jurídica optante.

§ 3º O contribuinte que optar pelo regime de que trata o § 1º poderá recolher separadamente o imposto a que se refere o art. 152-A, não se aplicando o disposto no § 2º deste artigo, nos termos de lei complementar." (NR)

"Art. 150.

.....

§ 1º. A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I." (NR)

SEÇÃO II-A
DO IMPOSTO DA UNIÃO, DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

"Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre operações com bens e serviços de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* atenderá o seguinte:

I – terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso II deste parágrafo;

II – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

III – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso II deste parágrafo será a mesma para todas as operações com bens ou serviços;

IV – será cobrado pelo somatório das alíquotas da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, observado o disposto nos §§ 2º e 4º;

V – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante recolhido nas anteriores, excetuadas aquelas caracterizadas em lei complementar como de uso ou consumo pessoal e observadas as hipóteses de que tratam os arts. 146, § 2º, e 152-A, § 8º, VI e VII, 'a';

VI – não integrará sua própria base de cálculo;

VII – poderá incidir sobre qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou serviço, inclusive direitos a eles relacionados, nos termos de lei complementar;

VIII – incidirá também sobre a importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

IX – não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores;

X – não será objeto de concessão de benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relacionados ao imposto ou de regimes diferenciados de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição; e

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

§ 2º A União cobrará adicional de alíquota, cujo produto da arrecadação será exclusivamente aplicado, nos termos da lei, em programas de devolução do imposto para famílias de baixa renda, observado o seguinte:

I –serão vedados a sua retenção ou o seu contingenciamento;

II – não incidirá sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas; e

III – será não cumulativo, nos termos do § 1º, V.

§ 3º Nenhuma vinculação, além da destinação de recursos prevista no § 2º, será aplicada ao produto da arrecadação do adicional de alíquota do imposto.

§ 4º Nas operações interestaduais e intermunicipais, além da alíquota da União, incidirão a alíquota do Distrito Federal ou a do Estado e a do Município de destino da operação.

§ 5º Os débitos e os créditos do imposto serão escriturados por estabelecimento, podendo sua apuração e seu pagamento ser realizados de forma centralizada pelo contribuinte.

§ 6º Para efeito da distribuição da receita do imposto pertencente aos Estados, Distrito Federal e Municípios, serão apurados sucessivamente:

I – o montante do imposto incidente sobre operações que não gerem créditos aos adquirentes, em cada esfera federativa; e

II – a participação do ente federativo no montante de que trata o inciso I deste parágrafo nas operações em que seja o destino, definido nos termos do § 8º, V.

§ 7º A receita resultante do imposto incidente em operações que gerem créditos ao adquirente será retida e somente será utilizada para:

I – compor o produto da arrecadação a ser distribuído na forma § 8º, I, na hipótese de aproveitamento do crédito pelo contribuinte; ou

II – ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte.

§ 8º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, nos termos dos §§ 6º e 7º, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não for recolhido tempestivamente;

c) as regras específicas de distribuição aplicáveis aos regimes diferenciados de tributação previstos nesta Constituição Federal, inclusive o referido no inciso VI deste parágrafo;

II – o regime de compensação do imposto, podendo estabelecer as hipóteses em que:

a) o aproveitamento do crédito não será condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente nas operações anteriores;

b) o recolhimento do imposto ocorrerá na liquidação financeira da operação;

c) as regras específicas de distribuição aplicáveis aos regimes diferenciados de tributação previstos nesta Constituição Federal, inclusive o referido no inciso VI deste parágrafo;

III – o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – as operações em que o montante do imposto de que trata o art. 153, VIII, integrará sua base de cálculo;

V – o ente federativo considerado destino da operação, podendo haver diferenciação em razão das características da operação;

VI – os combustíveis e os lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) as alíquotas do imposto serão específicas, por unidade de medida, e uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto, não se aplicando o disposto no § 1º,

II a V; e

b) poderá ser concedido crédito nas aquisições de combustível para consumo por contribuinte do imposto, não se aplicando o disposto no § 1º, X;

VII – o tratamento tributário dos serviços financeiros e das operações com bens imóveis, inclusive em relação a:

a) hipóteses em que o imposto incidirá uma única vez, não se aplicando o disposto no §1º, V; e

b) alterações nas alíquotas e na base de cálculo, desde que aplicadas uniformemente a todas as esferas federativas;

VIII – o tratamento tributário das operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, podendo prever:

a) as hipóteses de não incidência do imposto, assegurada ao contribuinte a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores; e

b) a destinação integral do produto do imposto incidente sobre operações específicas ao ente federativo contratante, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas;

IX – a forma como será reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte;

X – o processo administrativo fiscal do imposto, não se aplicando o disposto nos arts. 61, § 1º, II, 'e', e 84, VI, 'a'.

§ 9º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* 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 e compartilhamento de bens ou serviços, ou de aquisição ou cessão de direito."

"Art. 152-B. O imposto de que trata o art. 152-A terá gestão e administração compartilhadas, nos termos de lei complementar, que disporá, inclusive sobre:

I – a regulamentação do imposto e a operacionalização forma de distribuição do produto de sua arrecadação;

II – a atuação integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

na fiscalização, no lançamento e na cobrança do imposto, podendo definir hipóteses de delegação de competências entre as administrações tributárias e entre as Procuradorias-Gerais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III – as hipóteses de uniformização da interpretação e da aplicação da legislação do imposto, através por meio de pronunciamentos de caráter vinculante à administração pública, nas esferas federal, estadual, distrital e municipal."

"SEÇÃO III
DOS IMPOSTOS DA UNIÃO"

"Art. 153.

.....

VIII – importação, produção ou comercialização, nos termos de lei complementar, de:

a) cigarros e outros produtos do fumo, derivados ou não do tabaco;

b) bebidas alcoólicas; e

c) outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.

.....

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

.....

V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto de que trata o inciso VIII.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I – poderá ter alíquotas:

a) específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*;

b) diferenciadas em função do produto;

II – não incidirá na exportação, assegurada a devolução do imposto que a onerar;

III – não integrará sua própria base de cálculo;

IV – poderá ter hipóteses em que incidirá uma única vez." (NR)

"Art. 155.

.....

§ 1º .....

.....

V – será progressivo.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput, os arts. 152-A e 153, I, II e VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º

.....

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, valor ou utilização" (NR)

"Art. 158

.....

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

b) do produto da arrecadação distribuída aos Estados do imposto de que trata o art. 152-A.

§1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, 'a', serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

§2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, 'b', serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção da população;

II – até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos." (NR)

"Art. 159.

.....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º.

. " (NR)

"Art. 161.

.....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

. " (NR)

"Art. 167.

.....

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas:

a) a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159;

b) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º;

c) a vinculação de receitas próprias por Estados, Distrito Federal e Municípios para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos, conforme o disposto no § 4º deste artigo;

d) a destinação de recursos para:

1. a realização de atividades da administração tributária, a que se refere o art. 37, XXII;

2. a programa de devolução do imposto sobre operações com bens e serviços, conforme o disposto no art. 152-A, § 2º;

3. a seguridade social, conforme o disposto no art. 195, § 1º-A;

4. ações e serviços públicos de saúde, a que se refere o art. 198, § 2º;

5. programas de transferência de recursos a famílias de baixa renda, a que se refere o art. 204,

§ 2º; e

6. a manutenção e desenvolvimento do ensino, a que se refere o art. 212.

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 152-A, 155, 156, 157, 158 e as alíneas 'a', 'b', 'd' e 'e' do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

. " (NR)

"Art. 195.

.....

§ 1º-A. Adicionalmente às contribuições referidas no caput, 81,77% (oitenta e um inteiros e setenta e sete centésimos por cento) da parcela federal do imposto de que trata o art. 152-A serão destinados ao orçamento da seguridade social da União." (NR)

"Art. 198.

.....

§ 2º

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 152-A e 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, 'a', e II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 152-A e 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, 'b' e § 3º." (NR)

"Art. 212-A.

.....II - os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por:

a) 20% (vinte por cento) e 16,3% (dezesseis inteiros e três décimos por cento), respectivamente, das parcelas dos Estados e do Distrito Federal no

imposto de que trata o art. 152-A;

b) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158 e as alíneas 'a' e 'b' do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;" (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 92-B. Lei complementar estabelecerá, pelo prazo previsto no art. 92-A deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o tratamento tributário da Zona Franca de Manaus relativamente ao imposto de que trata o art. 152-A da Constituição Federal, não se aplicando o disposto no § 1º, III e X, desse artigo, podendo inclusive prever alterações nas alíquotas ou nas regras de creditamento do imposto."

"Art. 104.

.....

IV – os Estados reterão os repasses previstos no § 1º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto." (NR)

"Art. 107.

.....

§ 6º

.....

I – transferências constitucionais estabelecidas no § 1º do art. 20, no inciso III do § 1º do art. 146, no § 5º do art. 153, no art. 157, nos incisos I e II do art. 158, no art. 159 e no § 6º do art. 212, as despesas referentes ao inciso XIV do caput do art. 21 e as complementações de que tratam os incisos IV e V do caput do art. 212-A, todos da Constituição Federal;

.....

VI – destinação do valor arrecadado com o adicional de alíquota de que trata o § 2º do art. 152- A a programa de devolução do imposto.

. " (NR)

"Art. 115. A transição entre a extinção dos impostos a que se referem os arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, e a instituição do imposto a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos

arts. 116 a 120 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e na lei complementar a que se refere o *caput* do art. 152-A da Constituição Federal."

"Art. 116. Para fins do disposto nos arts. 117 a 123 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, considera-se ano de referência:

I – o ano em que for publicada a lei complementar de que trata o *caput* do art. 152-A da Constituição Federal, caso ocorra até 30 de junho;

II – o ano subsequente àquele em que for publicada a lei complementar de que trata o *caput* do art. 152-A da Constituição Federal, caso ocorra após 30 de junho."

"Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência, será cobrada apenas a parcela da União do imposto sobre operações com bens e serviços, com a alíquota fixada de acordo com o disposto no art. 120 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, sendo extintas as contribuições a que se referem o art. 195, I, 'b' e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal."

"Art. 118. Do terceiro ao quinto anos subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 3/4 (três quartos) no terceiro ano;

II – 2/4 (dois quartos) no quarto ano;

III – 1/4 (um quarto) no quinto ano.

Parágrafo único. Os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, não alcançados pelo disposto no *caput* serão reduzidos na mesma proporção."

"Art. 119. Ficam extintos a partir do sexto ano subsequente ao ano de referência, os impostos referidos no art. 118 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e no art. 153, IV, da Constituição Federal."

"Art. 120. Do primeiro ao sexto anos subsequentes ao ano de referência, resolução do Senado Federal fixará alíquotas de referência do imposto de que trata o art. 152-A da Constituição Federal para todas as esferas federativas, observados a forma de cálculo e os limites previstos na lei complementar a que se refere o mesmo artigo.

§ 1º Até que sobrevenha lei específica federal, estadual, distrital ou municipal de que trata o art. 152-A, § 1º, II, da Constituição Federal, será aplicada a alíquota de referência da esfera federativa, autorizada sua utilização como componente para fixação da alíquota pelo respectivo ente.

§ 2º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União, com vistas a compensar:

I – no caso da União:

a) do primeiro ao sexto anos subsequentes ao ano de referência, a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal:

1. subtraída da receita do imposto de que trata o art. 153, VIII, da Constituição Federal; e

2. adicionada do montante de redução, em virtude do disposto no art. 153, § 3º, V, da Constituição Federal, da receita do imposto de que trata o inciso IV daquele dispositivo;

b) no sexto ano subsequente ao ano de referência, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, da Constituição Federal;

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, do terceiro ao sexto anos subsequentes ao ano de referência, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição Federal;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, do terceiro ao sexto anos subsequentes ao ano de referência, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.

§ 3º As alíquotas de referência serão revisadas anualmente, até o sexto ano subsequente ao ano de referência, para o fiel cumprimento do disposto no § 2º.

§ 4º A revisão de que trata o § 3º não implicará cobrança ou restituição de imposto relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

§ 5º Os entes federativos fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações sobre sua arrecadação necessárias para o cálculo a que se refere o § 2º."

"Art. 121. Do terceiro ao quinquagésimo segundo anos subsequentes ao ano de referência, o produto da arrecadação própria de Estados, Distrito Federal e Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A da Constituição Federal será distribuído a estes conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Será retido o produto da arrecadação própria do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município, calculada nos termos do art. 152-A, §§ 6º e 7º, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, 'b', ambos da Constituição Federal:

I – no terceiro ano subsequente ao ano de referência, montante correspondente a 95% (noventa e cinco por cento) do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 120;

II – do quarto ao quinquagésimo segundo anos subsequentes ao ano de referência, montante correspondente ao percentual de que trata o inciso I, reduzido à razão de um cinquenta avos por ano, do valor do imposto apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 120.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será partilhado entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita de cada ente nos 5 (cinco) exercícios financeiros imediatamente anteriores à promulgação desta Emenda Constitucional, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados, a arrecadação própria do imposto de que trata o art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, 'a', todos da Constituição Federal;

II – no caso do Distrito Federal, a arrecadação própria dos impostos de que trata o art. 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal; e

III – no caso dos Municípios, a soma da arrecadação própria do imposto de que trata o art. 156, III, e das parcelas creditadas na forma do art. 158, IV, 'a', todos da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, 'b', da Constituição Federal, aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação própria do imposto não retida nos termos do § 1º será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 152-A, § 8º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 5º A entrega dos recursos nos termos dos §§ 2º e 4º será realizada no prazo estabelecido em lei complementar.

§ 6º Os recursos distribuídos na forma dos §§ 2º e 4º:

I – serão considerados como receita de impostos do respectivo ente federativo, para fins do disposto nos arts. 29-A, 37, XXII, 198, § 2º, 204, § 1º, 212, 216, § 6º, todos da Constituição Federal;

II – integrarão a base de cálculo a que refere ao art. 212-A, II, 'b', da Constituição Federal, subtraindo-se, no caso dos Municípios, a parcela relativa à arrecadação própria;

III – 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.

§ 7º Durante o período de que trata o caput deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias inferiores às necessárias para garantir a retenção de que trata o § 1º."

"Art. 122. As competências previstas no art. 152-B da Constituição Federal, serão exercidas:

I – no primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência, pela União, até que sejam disciplinadas a gestão e a administração compartilhadas do imposto; e

II – a partir do terceiro ano subsequente ao ano de referência, pelas esferas federativas de forma compartilhada, inclusive em relação aos atos praticados pela União em razão do que dispõe o inciso I deste artigo."

"Art. 123. Lei complementar poderá prever regimes especiais de tributação para o imposto de que trata o art. 152-A da Constituição Federal, que poderão vigorar até o décimo segundo ano subsequente ao ano de referência, não se lhes aplicando o disposto no § 1º, III e X, daquele artigo, para:

I – atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais;

II – serviços de educação;

III – serviços de saúde;

IV – transporte público coletivo e rodoviário de cargas; e

V – entidades beneficentes de assistência social.

Parágrafo único. Os regimes de tributação de que trata o *caput* poderão prever alterações nas regras de creditamento e nas alíquotas do imposto, desde que aplicadas uniformemente a todas as esferas federativas."

"Art. 124. Lei complementar poderá:

I – dispor sobre a utilização, para pagamento do imposto sobre bens e serviços, dos saldos credores acumulados dos impostos a que se referem os arts. 153, IV, e 155, II, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal;

II– prever a restituição dos saldos credores já reconhecidos mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis, observado o disposto no art. 52, IX, da Constituição Federal e demais limites a que se sujeita o Estado em decorrência de compromissos assumidos com a União.

§ 1º Os créditos utilizados nos termos do caput deste artigo serão abatidos da parcela do imposto sobre bens e serviços que couber ao respectivo ente federativo.

§ 2º Os instrumentos financeiros previstos no *caput*, II, poderão contar com garantia da União, devendo o Estado vincular em contragarantia as receitas

de que trata o art. 152-A e os recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, 'a', e II, todos da Constituição Federal."

Art. 3º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

"Art. 146.

.....

III –

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto nos arts. 152-A e 155, II, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I." (NR)

"Art. 167.

.....

IV – .....

7. a programa de seguro desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o art. 239, conforme o disposto no referido artigo." (NR)

"Art. 195.

.....

I – .....

b) (Revogado)

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 12. (Revogado)" (NR)

"Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de 8,9% (oito inteiros e nove décimos por cento), e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino." (NR)

"Art. 239. A arrecadação correspondente a 18,23% (dezoito inteiros e vinte e três centésimos por cento) da parcela federal do imposto de que trata o

art. 152-A e a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao imposto sobre operações com bens e serviços ou que contribuem para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

. ” (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados: “Art. 146.

.....

III – .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I.” (NR)

“Art. 150.

.....

§ 1º A vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, “c”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

. ” (NR)

“Art. 153.

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, V e VIII.

.....

§ 3º (Revogado)

.....

§ 6º

.....

II – não incidirá na exportação, assegurada a devolução do imposto que a onerar;

. ” (NR)

“Art. 155.

.....

II – (Revogado)

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)” (NR)

“Art. 156.

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)” (NR)

“Art. 158.

.....

IV – .....

a) (Revogado);

.....

§ 1º (Revogado);

. ” (NR)

“Art. 159.

.....

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

.....

IV – do produto da arrecadação da União do imposto de que trata o art. 152-A, 7,87% (sete inteiros e oitenta e sete centésimos por cento), na seguinte forma:

a) 2,87% (dois inteiros e oitenta e sete centésimos por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) 3% (três por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) 0,40% (quarenta centésimos por cento), para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) 0,13% (treze centésimos por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 0,13% (treze centésimos por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

f) 1,34% (um inteiro e trinta e quatro centésimos por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados."

.....

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a 20% (vinte por cento) dos montantes a que se referem os incisos II e IV, 'f', do caput deste artigo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos dos incisos II e IV, 'f', observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º." (NR)

"Art. 161.

.....

I – (Revogado)

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seus incisos I e IV, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;" (NR)

"Art. 167.

.....

.....§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 152-A, 155, 156, 157, 158 e as alíneas 'a', 'b', 'd' e 'e' do inciso I, o inciso II e as alíneas 'a', 'b', 'd', 'e' e 'f' do inciso IV do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia." (NR)

"Art. 195.

.....

§ 1º-A. Adicionalmente às contribuições referidas no *caput*, 70,86% (setenta inteiros e oitenta e seis centésimos por cento) da parcela federal do imposto de que trata o art. 152-A serão destinados ao orçamento da seguridade social da União." (NR)

"Art. 212-A.

.....

II -

.....

b) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158, as alíneas 'a' e 'b' do inciso I, o inciso II e as alíneas 'a' e 'b' do inciso IV do caput do art. 159 desta Constituição;" (NR)

"Art. 239. A arrecadação correspondente a 15,80% (quinze inteiros e oitenta centésimos por cento) da parcela federal do imposto de que trata o art. 152-A e a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo." (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

"Art. 80.

.....

II – (Revogado)" (NR)

"Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º (Revogado)

§ 2º (Revogado)" (NR)

"Art. 83. (Revogado)"

"Art. 99. (Revogado)"

Art. 6º A lei complementar de que trata o art. 152-B da Constituição Federal estabelecerá prazo para a regulamentação compartilhada do imposto de que trata o art. 152-A da Constituição Federal.

Parágrafo único. Em caso de não cumprimento do prazo estabelecido no *caput* deste artigo, a regulamentação do imposto será instituída provisoriamente por resolução do Senado Federal.

Art. 7º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I – o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, 'b', da Constituição Federal, observado o § 2º do mesmo artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, e da parcela federal do imposto de que trata o art. 152-A, nos termos do art. 159, IV, 'a', 'b', 'd' e 'e', ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 5º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

III – a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1° desta Emenda Constitucional, e da parcela federal do imposto de que trata o art.

152-A, nos termos do art. 159, IV, 'f', ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 5º desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV – as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 152-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, 'b', ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos do art. 121 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 8º. A Constituição Federal passa a vigorar com o seguinte artigo alterado:"Art. 20.

….....

VII – os terrenos de marinha e seus acrescidos, excluídos, destes, os localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e a unidades ambientais federais;" (NR)

Art. 9º. Ficam revogados:

I – a partir do primeiro ano subsequente ao ano de referência de que trata o art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional, o art. 195, I, 'b', IV e § 12, da Constituição Federal;

II – a partir do sexto ano subsequente ao ano de referência de que trata o art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional:

a) os arts. 153, IV e § 3º, 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, 'a', e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, §§ 1º e 2º, 83 e 99, todos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 10. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação ao art. 3º, a partir do primeiro ano subsequente ao ano de referência de que trata o art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional;

II – em relação aos arts. 4º e 5º, a partir do sexto ano subsequente ao ano de referência de que trata o art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional;

III – em relação ao art. 8º, a partir do primeiro ano subsequente ao ano de publicação desta Emenda Constitucional; e

IV - em relação aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

RELATÓRIO FINAL 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 pudéssemos 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 Estados (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 n° 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 arrecadatório 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 apoiamento 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 n° 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 passagei-

ros 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 ficais 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 originem 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 ficais ou financeiros-ficais 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 n° 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.

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.

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.

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.

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.

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 interfe-

rência 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.

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.

Audiência pública de 17 de setembro de 2020

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.

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.

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, ressalvando a necessidade de criação de mecanismo que resguarde os Municípios produtores.

Audiência pública de 25 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 25 de setembro de 2020, a Sra. Amábile 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.

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 Hauly** 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[198] apresentou crescimento significativo nas últimas décadas. A carga tributária registrada em 1997 foi de 26,48% e

[198] Razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

em 2018 de 32,72%.[199] Esses 32,57% se distribuíram entre União, Estados e Municípios da seguinte forma: 22,08%, 8,36% e 2,13%.[200] 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.[201] Esse aumento de receitas advindas de tributos como proporção do PIB concentrado na tributação sobre o consumo, regressiva, onera de forma mais pesada as 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.[202]

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

---

199 https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020.

200 https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233

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

202 https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf

Competitividade Mundial 2020 divulgado pelo IMD, o Brasil ocupou a 56ª posição dentre os 63 países pesquisados[203], atrás de países como Chile (38ª posição), Peru (52ª posição) e Colômbia (54ª posição). Dentre os fatores-chave para a 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 124ª posição de 190 países no quesito facilidade de negócios.[204]

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.[205]

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.

---

203 https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/world-competitiveness- ranking-2020/

204 https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf

205 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[206], 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[207] 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[208], 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[209] 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.

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 defi-

---

[206] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm

[207] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm

[208] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm

[209] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm

ciente assentaram as condições para a nossa última grande Reforma Tributária, associada à reestruturação do aparelho arrecadador, em meados da década de 1960[210].

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 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.

---

[210] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm

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 engendrasse 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[211], 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,

---

211 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498

de 2003[212], 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 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[213]. 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[214], 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

---

212 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717

213 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm

214 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=150410

2004[215], que 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[216], a qual, por sua vez, originou a PEC nº 285[217] e a PEC nº 293[218], todas de 2004. A PEC nº 285, de 2004, foi declarada prejudicada com a promulgação da EC nº 55, de 2007[219], 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[220], 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[221], 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.

---

215 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm

216 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=159054

217 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=256022

218 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094

219 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm

220 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421

221 https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954

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 voltaram a ganhar força com a criação e a instalação da "Comissão Especial destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à Reforma Tributária"[222], 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"[223], 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.[224]

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 competividade 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.

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.

---

222 https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes- temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria

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

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

Concluo esse breve histórico sobre as tentativas de Reforma Tributária pós-constituinte, 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 imponível 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-lhes 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 das 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, espraiando-se o caos por unidades produtivas, residências, escritórios e repartições públicas, sendo-lhes comum apenas a batalha diária do convívio com nosso definhado 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 contra opiniões divergentes, muito pelo contrário. Essas 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 para o 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 ne-

gócios, considerando a tributação esperada[225]. 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 de se delegar a esse último o campo de incidência residual em relação ao primeiro, bem como de 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.[226]

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.[227] 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.[228]

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.

---

[225] OECD (2020), **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: *https://doi.org/10.1787/152def2d-en*

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

[227] OECD. **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_PGD2014_web.pdf

[228] **Serviços e Competividade no Brasil**. Confederação Nacional da Indústria. – Brasília: CNI, 2014. Disponível em: http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2014/12/09/517/ServioseCompetitivi dadeIndustrialnoBrasil.pdf

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[229], 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*

[229] STF. Recurso Extraordinário nº 651703/PR. Relator Min. Luiz Fux. Julg. 29/09/2016. Publicação 26/04/2017.

> *bens, inclusive hipóteses de disponibilização de bens ou serviços, de financiamento ou de aquisição ou cessão de direito."*[230]

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.[231]

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.

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.

---

[230] Art. 152-A, § 9º, do Substitutivo.

[231] Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBDT. **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/

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[232].

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 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.

---

[232] Arts. 8º e 8º-A, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

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, consequentemente, 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’, do § 2º de seu art. 155. Com efeito, mantemos a previsão de incidência do imposto nas impor-

tações 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[233].

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

[233] Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

fortemente tributadas, só estarão disponíveis a todos os contribuintes a partir do ano de 2033[234]. Registre-se que essa 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[235].

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 relação às demais, 32,9% não conseguem obter o benefício e 15% só recebem o ressarcimento após dois anos.[236]

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[237]:

> *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a*

---

[234] Art. 32, II, 'd'; IV, 'c', Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

[235] Art. 20, § 5º, Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

[236] Confederação Nacional da Indústria. **Desafios à competitividade das exportações brasileiras** / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2018

[237] 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.

> *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 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, essa 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 dessa 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.[238]

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.[239]

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 esse, dada sua difícil rastreabilidade, é fundamental que a legislação institua mecanismos que previnam a ocorrência de operações 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.[240]

Nesse mesmo sentido, a Resolução nº 4.648, de 2018[241], 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

---

[238] 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. Disponível em: https://doi.org/10.1787/51825505-en .

[239] 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

[240] 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.pd

[241] https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50561/Res_4648_v1_O.pdf

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[242].

Além disso, o efetivo recolhimento do imposto na operação anterior é o que vai garantir que existam recursos para se proceder à devolução 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[243]. 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 re-

---

[242] European Parliament. **VAT Fraud: Economic impact, challenges and policy issues**. 2018. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/cms-data/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf

[243] V. Instruções Normativas da RFB nº 459, de 17 de outubro de 2004, e nº 1234, de 11 de janeiro de 2012.

gimes 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 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 pelos 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.[244]

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.

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

---

[244] OECD (2020), **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/152def2d-en .

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 à 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 imposto 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*"[245], 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 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[246].

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[247]..

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

---

[245] Transcrição da ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849 pelo Plenário, publicado em 05/04/2017.

[246] 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/

[247] Art. 150, § 7º, Constituição Federal.

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.

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[248]. 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[249]. E isso ocorre apesar de estudos indicarem o baixo custo-benefício em relação à geração de empregos adicionais[250].

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.

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.

---

[248] Art. 3º, II, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

[249] Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021, disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2021/dgt-ploa-2021-base-conceitual-versao1-01.pdf.

[250] **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional** / Leonel Cesarino Pessôa e Samuel Pessôa (organização) - São Paulo : FGV Direito SP, 2020

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 subsequentes 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[251]. Por outro, sinais apontam que as empresas da região possuem eficiência produtiva e energética não superiores às situadas fora da ZFM[252] e de que o próprio sistema seja ineficiente, pelo que Manaus poderia se beneficiar mais se recebesse o montante do gasto tributário (24,2 bilhões[253]) em transferências de renda[254].

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.

---

[251] **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

[252] 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

[253] Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021.

[254] **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

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 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 a 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.

Concluímos 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 esses 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[255], 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[256].

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 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[257].

---

[255] 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 .

[256] OECD (2020), **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/152def2d-en

[257] **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

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.[258]

Por essas razões, o nosso Substitutivo estabelece a substituição do modelo de isenções e reduções de alíquotas pelo de alíquota unificada e devolução do imposto 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, que 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.

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

---

[258] **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

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 à 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. Esse modelo, além de resultar em maior arrecadação com menores despesas, trará mais justiça fiscal ao cidadão, reduzindo casos de evasão ou elisão tributárias.

Espera-se que essa atuação coordenada garanta, também, maior segurança jurídica ao contribuinte. Isso 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 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[259]. 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[260].

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[261].

---

[259] Núcleo de Tributação do Insper. **Contencioso Tributário no Brasil**. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020.

[260] **Justiça em Números 2019**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

[261] Estimativa realizada pela Ernst & Young e divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO em seu estudo **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**, em 2019.

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[262] e o Comitê Gestor para definição de diretrizes para o Programa de Conformidade Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal[263] 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 têm 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.[264]

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 infindável insegurança jurídica.

Destaque-se que é de interesse máximo de cada ente subnacional a integração com os demais, principalmente em virtude da prevalência do

---

[262] 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.

[263] Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021.

[264] OECD (2019), **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies,** OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://doi.org/10.1787/74d162b6-en .

princípio do destino na definição do sujeito ativo da relação 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.[265]

Corrobora 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.

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.

---

[265] **Justiça em Números 2019**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

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 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 atual-

mente. 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[266], 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 pagos em estágios anteriores, tendendo a simplificar o sistema tributário."*

---

[266] 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.

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 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.

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. Essa 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 púbica 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.[267]

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 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.[268] 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.

---

[267] 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 .

[268] 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.

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.[269]

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.[270]

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

---

[269] **Misallocation e Reforma Tributária: Estimativas do Impacto da Proposta de Criação da CBS**, disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2020/nt-misallocation-e- reforma-tributaria-v3.pdf/view.

[270] 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_rfwp_82.pdf.

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.[271]

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.

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[272].

De um modo geral, as características[273] 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

---

[271] 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.

[272] Vide os julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do IPI sobre o açúcar, como o Recurso Extraordinário nº 592.145, com acórdão publicado em 01/02/2018.

[273] MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (coordenador). **Reforma fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos.** Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal,

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.

Não existe, contudo, uma uniformidade em relação aos bens sujeitos a impostos seletivos. Na própria União Europeia[274], 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*"[275], 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.

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

Volume 1. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1993. Página 115. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/557745.

[274] A lista de impostos especiais sobre o consumo está disponível para consulta no seguinte endereço: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html.

[275] Disponível em: https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm.

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.

Apesar dessa orientação geral às normas instituidoras de tributos, convivemos com sua rotineira inobservância, não sendo adequadamente considerados na calibragem da tributação os diferentes sinais de riqueza apresentados pelos contribuintes.

Na tributação da renda, por exemplo, mesmo com a determinação específica de progressividade, em reforço ao comando geral acima transcrito, deparamo-nos com tributações homogêneas ou mesmo regressivas em função do tempo, como é o caso dos rendimentos de aplicações financeiras. Nessa mesma toada, é merecedor de reconsideração o tratamento isentivo aos lucros e dividendos distribuídos, que compromete a tributação progressiva da renda da pessoa física.

Apesar de os aprimoramentos em relação à tributação da renda serem concretizáveis pela atuação do legislador infraconstitucional, não se parece poder dizer o mesmo sobre os outros tributos para os quais não foi cravada diretriz específica.

Nesse sentido, o IPVA se destaca negativamente, constatando- se que ele é "*altamente regressivo e poderia até ser eliminado do sistema tributário brasileiro, já que os veículos são pesadamente taxados*"[276]. Em consulta às legislações estaduais é lastimavelmente comum encontrarmos a fixação de alíquota única para os automóveis.

A verdade é que, por muito tempo, a doutrina e a jurisprudência dominantes entenderam que a regra geral da progressividade deveria ser

---

[276] IPEA. **A Progressividade dos Tributos Diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018.** Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=37892.

restrita aos chamados tributos pessoais, não recaindo sobre os tributos reais, tais como o IPVA e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD.

Trata-se de injustificável interpretação normativa, em franco desprezo ao primado pela Constituição Federal. Com efeito, é justamente nos tributos sobre o patrimônio – em adição à renda – que verificamos campo fértil para o desenho de uma política tributária redistributiva.

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.

É dever deste Parlamento reafirmar o plano do constituinte originário de imprimir o caráter redistributivo às exações lançadas pelo Estado. Dessa forma, com o objetivo de dar concretude à baliza constitucional, desenhada para construir uma sociedade mais justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais, o Substitutivo fortalece a obrigatoriedade da aplicação do princípio da progressividade na instituição de impostos, especialmente para o ITCMD e o 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.

3. Sugestões dos Membros da Comissão Mista ao Relatório

Apresentado nosso relatório no âmbito desta Comissão Mista, foi aberto prazo para que seus nobres membros apresentassem sugestões de aprimoramento ao Substitutivo proposto para as PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019. Agradecemos todas as manifestações, essenciais para amadurecer ainda mais esse debate tão relevante para o futuro do nosso país.

Nesse sentido, não obstante as diversas conversas e reuniões que tivemos com os membros do Congresso Nacional, agradecemos especialmente ao Senador Roberto Rocha, presidente desta Comissão e relator da proposta de Reforma Tributária no Senado Federal, às Senadoras Eliziane Gama e Zenaide Maia, aos Senadores Angelo Coronel, Ciro Nogueira, Jaques Wagner, Randolfe Rodrigues, Reguffe e Vanderlan Cardoso, à Deputada Paula Belmonte e aos Deputados Afonso Florence, Alessandro Molon, Alexis Fonteyne, Augusto Coutinho, Carlos Sampaio, Delegado Marcelo Freitas, Eduardo da Fonte, General Peternelli, Glaustin da Fokus, Helder Salomão, Hildo Rocha, Léo Moraes, Marcelo Freixo, Otávio Leite, Silvio Costa Filho e Vinicius Poit, que formalizaram mais de uma centena de relevantes contribuições.

Neste momento, buscamos nos ater ao principal intento da nossa proposta de Reforma Tributária: o marco de um novo modelo de tributação sobre o consumo. Assim, optamos pela manutenção do texto já apresentado, ressalvados alguns ajustes formais, uma vez que o encaminhamento desta proposta e suas respectivas modificações serão avaliadas na instância regimental acordada entre os Presidentes das Casas Legislativas.

Para facilitar a abordagem das contribuições dos ilustres parlamentares, as quais se complementam e se sobrepõem em certos casos, elas foram agrupadas em tópicos.

3.1. Estrutura e Funcionamento do Imposto sobre Bens e Serviços

Em relação ao desenho do IBS, as sugestões se concentraram no (não) condicionamento do crédito do adquirente de bens e serviços ao efetivo recolhimento do imposto incidente na operação anterior; na necessidade de determinação de imediata e integral devolução dos créditos, com pedidos de fixação do prazo de devolução na Constituição Federal (30 ou 60 dias); na necessidade de previsão expressa de não creditamento de IBS nas hipóteses em que a operação seguinte seja isenta ou não tributada; na retirada da possibilidade de inclusão do imposto seletivo na base de cálculo do IBS; e na forma como será regulamentado e administrado o IBS.

A questão em relação à qual mais se confrontam as sugestões recebidas é a previsão, no Substitutivo, de que a não cumulatividade do tributo ocorrerá com base em seu efetivo recolhimento, e não mais a partir do "montante cobrado" como feito hoje no ICMS.

Conforme exposto em nosso relatório, o IBS está arquitetado de forma a dar máxima guarida ao princípio da não cumulatividade, extinguindo de vez a presente situação de insegurança jurídica na devolução dos créditos acumulados. Essa premissa é o pilar de sustentação e funcionamento do novo sistema de tributação do consumo. Uma vez ruído, é de se esperar o desmoronamento do restante e o retorno ao cenário de cumulatividade e baixa competitividade de nossa economia.

Não há demonstração maior da falência da confiança dos contribuintes no Estado que os múltiplos pleitos de definição de prazo máximo de devolução no texto constitucional. A previsão de que o ressarcimento de créditos deva obrigatoriamente ocorrer em 30 ou 60 dias – um regramento que, a princípio, qualquer operador da tributação delegaria ao regulamento do imposto – é subitamente alçada ao nível mais nobre da pirâmide normativa, na desesperada tentativa de, enfim, ver-se concretizada a tributação apenas do valor agregado na etapa produtiva.

Em nosso ponto de vista, a garantia do recebimento dos créditos sobre as operações anteriores não ocorrerá por meio do enrijecimento temporal na Carta, mas sim pela existência de recursos que lastreiem esse direito dos contribuintes. Nesse sentido é que o Substitutivo determina que o imposto incidente sobre operações que gerem crédito ao adquirente não seja distribuído aos entes federados, o que só poderá ser feito no momento em que o contribuinte o compense com débitos próprios (art. 152-A, § 7º, CF, constante do art. 1º do Substitutivo).

Noutro giro, para que se garanta a existência de recursos suficientes para a devolução, entendemos ser conveniente a fixação da regra pela qual o crédito se condiciona ao recolhimento. Assim, enquanto se veda aos entes federativos a utilização dos recursos que pertencem aos contribuintes (créditos acumulados), evita-se que estes demandem o ressarcimento de recursos que nunca ingressaram nos cofres públicos.

A preocupação em relação a essa nova sistemática se ampara principalmente no possível prejuízo ao fluxo de caixa das empresas envolvidas; no alegado aumento de burocracia, pois adquirentes teriam que fiscalizar seus fornecedores; e na suposta limitação ao crédito amplo.

As mencionadas inquietações desconsideram a previsão de alíquota única para todos os bens e serviços, que será variável exclusivamente pelo destino da operação. Dessa forma, será possível que a obrigação de retenção de tributos nos pagamentos feitos entre contribuintes do imposto se revista, desde logo, de caráter de tributação definitiva para fins de creditamento.

Com efeito, apesar de hoje já existir a obrigação de retenção tributária em operações entre pessoas jurídicas, a multiplicidade de regimes e alíquotas aplicáveis inviabiliza que essa retenção coincida com o montante efetivamente devido. Entretanto, isso será totalmente realizável no IBS.

Para ilustrar seu funcionamento, esclarecemos que uma forma de operacionalização desse sistema se dá por meio do destaque, em nota fiscal, do IBS incidente sobre a operação, sob responsabilidade do emissor da nota. O contribuinte adquirente realiza, então, o pagamento do bem ou serviço pelo valor líquido do imposto, retendo a quantia da exação fiscal. Em seguida (ou simultaneamente, a partir da integração com meios de pagamento), recolhe ao fisco o valor de que é depositário, garantindo seu direito a crédito.

Destacamos que essa retenção do valor integral do imposto possibilita, inclusive, o desenvolvimento de políticas de incentivo aos bons contribuintes, permitindo a imediata destinação do valor retido ao próprio adquirente.

Para que não haja prejuízo ao direito de creditamento, a responsabilização pela incorreção na indicação da alíquota aplicável à operação deve ser do alienante do bem ou prestador do serviço. O adquirente se creditará em definitivo pelo montante que retiver e recolher aos cofres públicos, nos termos do imposto destacado no documento fiscal.

A partir do momento em que estiver certificada a existência de recursos para o ressarcimento, perceberemos que mesmo o prazo de 30 dias será desnecessário. Reduz-se a burocracia, expurgam-se os problemas de creditamento a partir de tributos inadimplidos e de operações fraudulentas, e permite-se a implementação de políticas tributárias que reforcem o fluxo de caixa das empresas.

Salientamos que recebemos contribuições em todos os sentidos: defendendo o creditamento apenas pelo imposto "destacado"; optando pelo imposto "cobrado" com possíveis casos de condicionamento ao "recolhido", ou condicionando o funcionamento do IBS ao creditamento com base exclusivamente no "recolhido".

Quanto à sugestão de vedação expressa ao creditamento na hipótese de a operação subsequente não ser tributada ou ser isenta, entendemos já estar albergada no Substitutivo. Apesar de não haver previsão de regra geral – o que reputamos que seria necessário caso inexistisse regra de vedação à concessão de benefícios fiscais –, o texto faz expressamente menção à possibilidade de alteração das regras de creditamento em todas as hipóteses de tributação diferenciada (arts. 146, § 2º, 152-A, V, § 8º, VI e VII, 'a', CF, e art. 123, parágrafo único, ADCT, constantes respectivamente dos arts. 1º e 2º do Substitutivo). A manutenção, ou não, dos créditos anteriores será definida quando da instituição de cada regime especial.

Especificamente no caso de pessoa física ou jurídica que pratique apenas operações não tributadas pelo imposto, em virtude de exclusão de seu campo de incidência, entendemos que ela não restará qualificada como contribuinte e, portanto, não fará jus a crédito em suas aquisições.

Em tempo, fazemos uma ressalva às sugestões que buscam vedar qualquer possibilidade de inclusão do imposto seletivo na base de cálculo do IBS. Como explicado no relatório, trata-se de medida necessária para se garantir a neutralidade tributária, uma vez que o imposto seletivo se converte em custo para as etapas subsequentes da cadeia produtiva. Assim, caso o sujeito passivo do imposto seletivo realize a operação diretamente com o consumidor final do produto onerado, pode ser necessário que o IBS incida sobre o imposto seletivo.

Por fim, saudamos as propostas que buscam delinear a forma da administração compartilhada do IBS. Trata-se de ponto nodal da atuação harmoniosa entre os entes federados, e destes com os contribuintes, tendo em vista o IBS tratar-se de imposto comum às três esferas de governo. O aprofundamento na questão pode auxiliar no alinhamento do interesse de todos os envolvidos.

3.2. Programa de Devolução do IBS

Acerca do método de devolução do imposto, cumpre esclarecer que o modelo concebido se baseia na cobrança de adicional de alíquota, em regra, sobre todas as operações com bens e serviços. A devolução do imposto para famílias de baixa renda não ocorrerá a partir da apuração do consumo individual de cada uma delas. Proceder desta forma seria ignorar a realidade do País, no qual ainda prevalece a informalidade, e condenar ao fracasso essa política de combate à regressividade.

Assim, a devolução do imposto deverá ocorrer periodicamente com base no consumo presumido da família, a partir de cadastro centralizado, independentemente de comprovação das operações de consumo.

Diante disso, ficam prejudicadas as sugestões que objetivam calcular a devolução do imposto com base no tipo de operação ou fixar prazo para a devolução, e descartadas as que buscam eximir algum setor econômico dessa importante contribuição para a sociedade.

3.3. Transição dos Sistemas Tributários

Também houve contribuições no tocante à transição dos sistemas que tributam o consumo.

Recebemos proposta para que benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições, vigentes quando da entrada em vigor do IBS, não sejam reduzidos em vir-

tude da redução das alíquotas dos tributos extintos. Nos termos do Substitutivo, os benefícios fiscais serão reduzidos juntamente com as alíquotas do ICMS e do ISS, ao longo dos quatro anos de transição dos entes subnacionais. Para os benefícios fiscais que não são automaticamente atingidos pela redução de alíquota desses impostos, fixou-se regra específica de redução em idêntica proporção (art. 118, parágrafo único, ADCT, constante do art. 2º do Substitutivo).

Sobre o tema, entendemos que é preciso ter cautela ao se pretender recepcionar antigos incentivos no novo imposto, não apenas pela imprevisibilidade do impacto econômico dos múltiplos regimes diferenciados em vigor, mas pela própria dificuldade de compatibilização técnico-jurídica decorrente de mudanças estruturais da exação fiscal, a exemplo da adoção do princípio do destino no IBS.

Os ilustres parlamentares também manifestaram apreensão com eventual aumento da carga tributária que poderia advir da mudança do modelo que propomos para tributação no consumo. Compartilhamos de tal preocupação e assumimos como premissa a manutenção da atual carga tributária no novo sistema. Foi nesse sentido que previmos, no Substitutivo apresentado, a revisão anual das alíquotas de referência do IBS durante o período de transição, para o fiel cumprimento da substituição da arrecadação dos tributos extintos pela arrecadação do IBS e do imposto seletivo (art. 120, § 3º, ADCT, constante do art. 2º do Substitutivo).

Adicionalmente, há quem busque permitir, na Constituição Federal, que eventuais créditos acumulados dos tributos extintos possam prontamente ser abatidos de débitos referentes ao novo imposto.

Em contrapartida, também se sugere que os saldos credores acumulados ao final do quinto ano de referência dos impostos extintos sejam ressarcidos aos contribuintes nos termos da lei complementar; sendo automática a homologação dos créditos em caso de ausência de posicionamento do ente federativo no prazo legal. A sugestão recebida traz, ainda, a permissão de que o contribuinte opte pelo ressarcimento por meio de títulos da dívida pública do respectivo ente, corrigidos pela taxa básica de juros e com prazo mínimo de vinte anos, autorizada sua utilização para pagamento do IBS após seu vencimento. Por fim, autoriza os entes a elevarem suas alíquotas, livre de vinculações constitucionais, para pagamento da dívida.

Decerto, trata-se de matéria bastante sensível, que deve equilibrar a restituição dos créditos acumulados no sistema tributário em extinção com a sobrevivência financeira dos entes subnacionais.

Sobre o tema, destacamos que o Substitutivo prevê possibilidades extras de ressarcimento dos saldos credores acumulados (via emissão de instrumentos negociáveis ou compensação com débito do IBS), remetendo à lei complementar as regras que se façam necessárias, inclusive em relação à definição de saldo credor, prazos e taxas de juros dos títulos. Em nossa

proposta, poderá a União, inclusive, ser garantidora dos títulos emitidos, mediante contragarantias, de modo a viabilizar a aceitação de papéis estaduais.

Contudo, consideramos acertada a preocupação de que eventual autorização de emissão de títulos ou de compensação dos créditos acumulados de ICMS, por lei complementar, não interdite financeiramente o

respectivo ente federativo. Dessa forma, é conveniente o avanço nas discussões que tragam maior previsibilidade sobre as finanças dos Estados, possivelmente pela introdução de limite de comprometimento de sua receita.

3.4. Tratamentos Diferenciados

Em nossa proposta, foi prevista a possibilidade de instituição de regimes diferenciados temporários de tributação para alguns setores, com prazo de vigência de 12 anos, contados a partir do primeiro ano de transição. Ou seja, é permitida uma transição mais suave para essas atividades, em prazo que corresponde ao dobro do aplicado ao restante da economia. Após esse período, contudo, será obrigatória a revisão desses regimes caso se deseje estendê-los.

Procuramos incluir nessa regra específica apenas as atividades cuja implementação do IBS necessite de adaptações em virtude das características das partes envolvidas na operação (a exemplo dos pequenos produtores rurais e dos caminhoneiros), dos possíveis impactos tarifários (transporte público coletivo) ou da nítida dificuldade de o Estado suprir a demanda da sociedade (entidades beneficentes, setores de saúde e de educação).

A intenção é amortizar os impactos da Reforma Tributária de modo geral, e não estabelecer políticas públicas de estímulo a atividades econômicas. Para estes objetivos, continuamos convictos ser mais eficiente o Estado arrecadar e, em seguida, destinar recursos por meio de gastos diretos e focalizados em determinadas despesas.

Vale destacar que essa opção não significa o abandono do modelo idealizado: criar uma tributação sobre o consumo uniforme, isonômica para todas as atividades produtivas, cujas únicas exceções decorram da necessidade de adequação da incidência às características da operação, e não da concessão de tratamentos favorecidos. Por isso, mesmo nesses casos mais sensíveis, limitamos no tempo a vigência desses regimes, de modo a se evitar a perpetuação de regimes especiais sem diagnóstico de sua efetividade.

Destaque-se a quantidade de sugestões que buscam conceder tratamentos especiais. Há propostas para expandir o número de atividades incluídas nos regimes diferenciados de tributação de que trata o art. 123 do

ADCT, para reduzir a alíquota aplicável para setores específicos, ou para conceder créditos presumidos para o setor de serviços, inclusive sobre a folha de salários da empresa.

Como dito, procuramos sempre nortear nosso trabalho no sentido de elaborar uma proposta adequada para todo o país, sem privilegiar setores específicos. Um sistema que não tenha lacunas, nem promova distorções.

Sobre o tema, ressaltamos que o Substitutivo aprimora o regime do Simples Nacional, no qual se enquadra a grande maioria das empresas do setor de serviços. Passa a ser possível que contribuintes situados no meio da cadeia produtiva optem pelo regime híbrido de recolhimento do IBS e obtenham maior competitividade. Enquanto isso, para os pequenos serviços que lidam diretamente com o consumidor final, é mantido o Simples como é hoje.

Em tempo, destacamos que as empresas de serviços que são intensivas em mão de obra, como *call-center*, segurança, informática, limpeza e manutenção, habitualmente possuem como tomador outra pessoa jurídica. Tendo em vista que esta poderá apurar crédito integral sobre os serviços contratados, o que se verificará, na verdade, é a redução da carga tributária da cadeia produtiva na maioria dos casos, uma vez que serão eliminados os tributos cumulativos.

Em relação ao saneamento básico, também é relevante a discussão acerca de seu tratamento tributário. Relembramos, desde logo, que o Substitutivo confere tratamento diferenciado para as contratações governamentais, permitindo que obras referentes ao saneamento sejam desoneradas ou tenham o valor total do IBS destinado ao ente contratante, o que, na prática, garante o mesmo efeito da desoneração.

Há outras propostas que pretendem antecipar no texto constitucional algumas características dos regimes diferenciados temporários previstos no ADCT. Sua análise deve considerar o complexo processo de alteração constitucional, caso sejam necessários futuros ajustes.

No campo das imunidades tributárias, as modificações propostas foram vedar a cobrança de tributos sobre as doações realizadas a organizações da sociedade civil sem fins lucrativos voltadas a ações de interesse público; estender a imunidade relativa a impostos sobre o patrimônio, renda e serviços às instituições de saúde sem fins lucrativos; prever tratamento favorecido e a concessão de incentivos econômicos e fiscais às organizações da sociedade civil sem fins lucrativos que se dediquem a certos objetivos; substituir a palavra "isentas" pelo termo "imunes", de modo a prever que "são imunes de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei"; e substituir a palavra "imposto" por "tributo", de modo a prever que, "à exceção do IBS, dos impostos de importação e de exportação e do Im-

posto Seletivo, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais".

Inicialmente, reconhecemos que as entidades referidas nas sugestões ora examinadas desempenham um importantíssimo papel social, não havendo dúvidas de que o Estado deve facilitar sua constituição e funcionamento.

Sobre o tema, destacamos que a lei complementar que instituir o IBS é o instrumento competente para definir as operações com bens e serviços que estarão em seu campo de incidência, podendo excluir da exação as doações destinadas às mencionadas entidades.

Por fim, havemos de concordar que a proposta de alteração do art. 155, § 3º, da Constituição colabora para a racionalização da tributação de combustíveis, minerais, energia elétrica e telecomunicações. Parece-nos, entretanto, que o objetivo central da regra atualmente prevista no dispositivo é impedir a incidência do IPI sobre os referidos bens, necessidade que deixa de existir a partir da extinção desse imposto e que motiva a sua revogação pelo art. 4º do Substitutivo.

Ademais, relembramos que a diretriz adotada pelo Substitutivo é a de manter a CIDE-combustíveis e a previsão geral do art. 149 da Constituição para instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico semelhantes.

Foram, ainda, identificadas sugestões de alteração do texto constitucional em relação ao tratamento tributário aplicado às cooperativas. Em resumo, os textos encaminhados propõem alterar o art. 146, a fim de detalhar características do que seria o "adequado tratamento tributário" do ato cooperativo, conforme o disposto no inciso III, 'c', do mesmo dispositivo. Segundo as propostas, no tratamento tributário conferido às sociedades cooperativas:

> - não haverá incidência de tributos sobre os ingressos e as sobras decorrentes do ato cooperativo, mantidos os créditos relacionados das operações anteriores, assim como permitida a sua concessão, na operação seguinte, aos contratantes da cooperativa; e
>
> - ficará garantido que a tributação incidente sobre a cooperativa não será mais gravosa do que a cobrada nas mesmas operações realizadas por não cooperados.

Concordamos com a relevância da regulamentação adequada do conceito de ato cooperativo e de seu respectivo tratamento tributário. Esse é um tema que merece toda a segurança jurídica, tendo em vista sua grande importância ao empreendedorismo, à viabilização de pequenos negócios e à geração de empregos no país. Somos favoráveis à ideia de que o novo IBS

garanta ao ato cooperado igualdade de condições em comparação às mesmas operações praticadas pelo restante dos agentes econômicos.

Deverá o Congresso Nacional avaliar a base constitucional suficiente para que essas distorções sejam resolvidas de forma complementar pela legislação infraconstitucional. Apoiamos, desde já, que a lei complementar instituidora do IBS disponha claramente sobre o tratamento desse setor, solucionando-se os diversos questionamentos jurídicos que orbitam esse tema.

Em relação ao Imposto Seletivo, as sugestões apresentadas foram no sentido de incluir a previsão de que terá finalidade extrafiscal, buscando desestimular o consumo de bens, serviços ou direitos, "em razão da necessidade e dos benefícios ao bem-estar da população ou de riscos à saúde pública, à segurança pública, à estabilidade climática e ao meio ambiente"; afastar a sua incidência sobre "outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" e sobre os produtos que, apesar de prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, sejam considerados essenciais, como alimentos e medicamentos, e sobre insumos da cadeia produtiva; prever a sua incidência sobre bebidas açucaradas e sobre combustíveis fósseis; prever que o Imposto Seletivo incidente sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente observará "tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação"; possibilitar que seja instituído e modificado por lei ordinária; impedir que tenha suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo; garantir o aproveitamento de créditos, quando os produtos onerados por ele forem utilizados como insumos na produção de outros bens; e prever que, do produto da arrecadação com o Imposto Seletivo decorrente de produtos de fumo, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas, (a) 30% serão destinados a Estados e ao Distrito Federal e 20% aos Municípios, para aplicação na prevenção e controle de doenças provocadas pelo consumo desses produtos e (b) um percentual definido no orçamento federal será vinculado a controle e tratamento dos fatores de risco das doenças crônicas não transmissíveis.

Também foram sugeridas a vedação de concessão de benefícios fiscais a produtos de fumo, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas; e a atribuição da competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre produtos de fumo, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas à União, cuja arrecadação seria integralmente destinada ao custeio de ações na área da saúde, sem sujeição ao teto de gastos.

Relativamente ao Imposto Seletivo, optamos, no Substitutivo, por elencar no texto constitucional os produtos em relação aos quais há consenso acerca de suas externalidades – produtos do fumo e bebidas alcoólicas –, deixando ao legislador infraconstitucional a possibilidade de eleição de outros, dentro de um critério de externalidades restrito: a nocividade à saúde ou ao meio ambiente.

Embora meritórias as sugestões apresentadas pelos nobres Parlamentares, há que se tomar cuidado para que não se estabeleça rol demasiadamente rígido ou se amplie excessivamente o campo de atuação do legislador infraconstitucional, o que descaracterizaria a seletividade inerente ao modelo de imposto que se busca instituir.

A previsão de lista exemplificativa para o imposto permite que o legislador infraconstitucional acompanhe a mudança do contexto socioeconômico e identifique produtos em relação aos quais entende ser conveniente impor a exação fiscal, além de oferecer uma importante baliza para as discussões futuras. Franqueia-se fértil campo para debates acerca da extrafiscalidade do tributo e da atuação do Estado como agente inibidor ou estimulador de condutas, como se verifica hoje para os combustíveis fósseis e as bebidas açucaradas.

Note-se, a propósito, que, em relação às bebidas açucaradas, foram apresentadas tanto sugestões de inclusão desse fato gerador no texto constitucional, como de vedação à sua oneração pela lei complementar, o que denota a ausência de amplo consenso sobre o tema apto a viabilizar o engessamento da questão no texto constitucional, reforçando a posição adotada pelo Substitutivo.

É meritória a sugestão de que seja atribuída à lei ordinária a competência para a instituição do imposto, tal como ocorre com os demais. Parece-nos, porém, que, no caso particular do Imposto Seletivo, a lei complementar pode ser mais conveniente, tendo em vista que lhe confere um âmbito de incidência mais restrito, evitando-se que seja desfigurado por sucessivas alterações veiculadas por medidas provisórias.

Ademais, o Substitutivo mantém a possibilidade de alteração das alíquotas do imposto por decreto, nos moldes atualmente aplicáveis ao IPI e à CIDE-combustíveis, regra que parece mais alinhada ao modelo proposto de tributo especial sobre o consumo.

Na medida em que o Imposto Seletivo terá por propósito influenciar o comportamento do consumidor final de determinado bem, parece-nos conveniente a sugestão que possibilita o tratamento especial para as hipóteses em que os bens onerados integrem a cadeia de produção de outros bens não gravados por ele. Caberá definir, porém, como a questão seria tratada em futura lei complementar, que poderá dar uma solução mais precisa, seja limitando o âmbito de incidência do imposto, seja possibilitando o seu ressarcimento ao adquirente do produto que integrá-lo ao seu processo produtivo.

A proposta de proibição de concessão de incentivos fiscais a determinados produtos nocivos à saúde, por sua vez, alinha-se ao espírito do Substitutivo e da Constituição. Destacamos, de toda forma, que, ao concentrarmos a tributação do consumo no IBS e no Imposto Seletivo, já se está limitando muito significativamente o efeito prático do dispositivo sugerido.

Relativamente à repartição da arrecadação do Imposto Seletivo, sem prejuízo do debate que a aprimore, o modelo adotado pelo Substitutivo reproduz os critérios hoje aplicáveis ao IPI, não ensejando uma imediata reanálise do pacto federativo.

Por fim, em relação às sugestões que tipificam diversas contribuições de intervenção no domínio econômico para atividades com externalidades negativas, ressaltamos que a redação atual do art. 149 da Constituição Federal e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já comportam a instituição da contribuição nesses moldes.

3.5. Federalismo Fiscal

Em nossa proposta buscamos nos concentrar na modernização do sistema tributário, sem adentrar discussões federativas. Estas são objeto de outra PEC em tramitação no Congresso Nacional, a PEC nº 188, de 2019, do Pacto Federativo. Sendo assim, por ora mantém-se o equilíbrio federativo fiscal preexistente, sendo as partilhas e as vinculações tratadas em nosso Substitutivo suficientes para conservar a realidade presente no texto constitucional.

Sobre o assunto, recebemos algumas sugestões no sentido de se elevarem as partilhas constitucionais de recursos da União com os demais entes.

Algumas delas propõem a partilha do imposto de renda e do imposto sobre grandes fortunas com Estados e Municípios. Argumentam que as novas fontes de receitas serão importantes para enfrentar as crises sanitária e econômica projetadas nos Estados e Municípios. Ainda, sugerem a revogação de dispositivo constitucional (art. 160, parágrafo único, I), de modo a eliminar a possibilidade de se condicionar a entrega de recursos partilhados nos termos da Constituição ao pagamento dos créditos do ente transferidor, inclusive de suas autarquias, com vistas a ampliar a previsibilidade orçamentária e a autonomia dos entes beneficiários.

Também há a sugestão de participação de 30% de Estados e Municípios nos recursos da União provenientes da comercialização de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, conforme critérios do FPE e FPM, garantindo 50% dos recursos para educação pública. É proposta, ainda, a ampliação das participações de Estados e Municípios na arrecadação federal do imposto de renda, da CIDE-combustíveis, além de incrementar a partilha de recursos de Estados para com seus Municípios.

As rendas da comercialização do petróleo antes mencionadas são hoje destinadas ao Fundo Social, cuja finalidade é constituir fonte de recursos para o desenvolvimento social e regional, na forma de programas e projetos nas áreas de combate à pobreza e de desenvolvimento da educação, da cultura, do esporte, da saúde pública, da ciência e tecnologia, do meio

ambiente e de mitigação e adaptação às mudanças climáticas. Vale ressaltar que a mesma legislação que vincula esses recursos ao Fundo Social também destina participações governamentais a Estados e Municípios.

Sobre a partilha do imposto de renda, fonte mais relevante entre as tratadas nas sugestões, lembramos que já é realizada por meio dos fundos de participação, com critérios de redução da desigualdade socioeconômica no País. Além disso, as perdas de receita em face da conjuntura econômica têm sido adequadamente supridas pela União mediante ações pontuais. Em 2020, a Medida Provisória nº 938 e a Lei Complementar nº 173 ilustraram bem esse ponto, tendo as referidas normas garantido recursos para que os entes pudessem atender à população e ampliar as ações de enfrentamento à pandemia que vivemos.

Quanto à transição federativa, nossa proposta buscou amalgamar as ideias trazidas pelas PECs nº 45 e 110, de 2019. Historicamente, este é um dos pontos mais sensíveis quando se discute uma reforma ampla do sistema tributário, tendo em vista as dificuldades financeiras que atingem quase a totalidade dos entes federativos.

Os termos de nosso modelo preservam em boa medida a capacidade fiscal dos entes no curto prazo, oferecendo o tempo necessário para que os ganhos econômicos da reforma tributária se concretizem e possam ressoar para as finanças estaduais e municipais.

Foram propostas mudanças significativas para a transição federativa de nosso Substitutivo: a inclusão da União na regra transitória de distribuição de receita; a ampliação da retenção inicial com redução em um ano do período de transição; a destinação de 2% dos recursos retidos para os entes mais afetados pela distribuição da receita do IBS com base no princípio do destino.

Também foi sugerida a regra de transição federativa baseada na arrecadação dos impostos substituídos, com *phase out* de 9 anos, passando a distribuição dos recursos a ser completamente pelo destino a partir de então.

De início, deverá ser analisado se cabe à União participar da transição federativa, tendo em vista que a adoção do princípio do destino – cujo efeito é fazer com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo – promoverá redistribuição da arrecadação somente entre os entes subnacionais.

De toda forma, asseveramos que os ajustes sugeridos dependeriam da mudança na transição para os contribuintes, com a inserção dos tributos federais no mesmo cronograma de substituição dos tributos estadual e municipal. Sem a participação da União e o ajuste na transição para os contribuintes, o percentual de 2% requerido para atender parcela específica dos entes poderia ser insuficiente para o objetivo declarado.

Por fim, entendemos que a transição para os entes precisa de prazo dilatado. Se efetuada em prazo curto, as administrações de Estados e Municípios, hoje beneficiados por tributação na origem, poderiam ficar inviabilizadas em poucos anos.

Em relação à política de desenvolvimento regional, as sugestões trazidas a esta Comissão revelam o entendimento de que o instrumento de atração de investimentos amplamente conhecido como guerra fiscal exauriu-se e precisa ser substituído por outras políticas públicas, mais eficientes ao longo do tempo, que permitam o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões brasileiras. Com a adoção do princípio do destino no IBS nacional, passaria a existir a necessidade de um novo instrumento de desenvolvimento regional em nosso País.

Diversas iniciativas propõem a instituição de fundo de desenvolvimento regional, a ser regulado por lei complementar, com o objetivo de viabilizar o desenvolvimento sustentável, o combate às desigualdades sociais e regionais e a integração nacional, por meio do fomento direto a atividades produtivas ou a investimentos em infraestrutura econômica sustentáveis e convergentes com a Política Nacional sobre Mudança do Clima, com a previsão de tratamento preferencial para povos indígenas, populações tradicionais locais, pequenos e microempreendedores e agricultores familiares.

Também houve sugestão que elenca as receitas da União (impostos de exportação, de renda e territorial rural, e CIDE-combustíveis) a serem vinculadas a projetos voltados ao desenvolvimento econômico, saneamento básico e infraestrutura em fundo de desenvolvimento regional.

Sugeriu-se ainda a instituição de dois fundos, nos termos de lei complementar: o Fundo de Desenvolvimento Regional e o Fundo de Incentivo à Infraestrutura. Ao primeiro competiria a promoção do equilíbrio socioeconômico regional, em substituição ao atual modelo de guerras fiscais. O segundo asseguraria recursos para os indispensáveis investimentos na melhoria e conservação da infraestrutura nacional, sobretudo em Estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

Por fim, também pela defesa de um novo modelo de política de desenvolvimento regional, foi aconselhada a instituição de fundo regulado por lei complementar, para viabilizar o desenvolvimento regional e a integração nacional, por meio do fomento direto a atividades produtivas ou investimentos em infraestrutura econômica. A sugestão comporta a destinação de 3% do IBS federal para o fundo.

Deverá, pois, ser encontrado um ponto de equilíbrio que pondere a necessidade de recursos que alavanquem o desenvolvimento local e as dificuldades fiscais que atingem todas as esferas de governo.

3.6. Receita e Orçamento Públicos

Algumas sugestões constitucionalizam dispositivos hoje previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a concessão de benefícios tributários, bem como inovam na repartição de receitas públicas ao prever que alterações nas alíquotas dos impostos não devem afetar o montante repartido com outro ente federativo. Também é digna de nota a intenção de revisar todos os benefícios fiscais concedidos.

De modo geral, entendemos que as medidas relativas ao maior controle e ao maior rigor metodológico para a concessão de benefícios fiscais, bem como a revisão dos benefícios já concedidos, são desejáveis e salutares, mas independem de comandos constitucionais. Como dito, a Lei de Responsabilidade Fiscal já traz regras para limitar as concessões de benefícios, indicando que o motivo da existência de incentivos tributários questionáveis não é o vácuo normativo.

Lembramos que parte importante dos benefícios em vigor será extinta conjuntamente com os tributos alcançados pela Reforma Tributária. Além disso, a revisão dos benefícios remanescentes dependeria de ampla negociação política, sendo o prazo estipulado para sua consecução provavelmente insuficiente.

Há sugestões que buscam alterar a forma como benefícios fiscais devem ser tratados na lei orçamentária anual. Sobre isso, temos que os demonstrativos previstos na Constituição podem ser complementados, a bem da transparência e da necessidade de controle, sem a necessidade de alteração de dispositivos constitucionais. A lei complementar de que trata o art. 165 da Constituição, por exemplo, poderá demandar outras informações e adaptá-las com maior flexibilidade na medida do que a sociedade entender necessário.

Em seguida, apesar das múltiplas sugestões voltadas às alíquotas singulares do IBS, esclarecemos que esse modelo adotado pela PEC nº 45, de 2019, não foi aproveitado no Substitutivo proposto.

Derradeiramente, de forma a se evitar um enrijecimento ainda maior do gasto público, sugerimos manter as atuais vinculações das receitas públicas, sem ampliá-las, por mais meritórias que sejam as propostas de mudança, como a concernente a recursos para a educação ou a gastos sociais.

Apesar da dúvida apresentada, esclarecemos que o Substitutivo não altera a destinação de recursos prevista no § 1º do art. 239 da Constituição, estando, assim, preservados os recursos para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. De todo modo, incorporamos no Substitutivo a menção à subvinculação de que trata o referido dispositivo nas ressalvas do art. 167, IV, expressando com total clareza tal entendimento.

3.7. Progressividade e Outros Tributos

Consideramos que a mudança prevista no Substitutivo reforça o princípio da progressividade, ao prevermos que os impostos serão, sempre que possível, progressivos e que tal princípio passa a constar expressamente do texto constitucional no caso do ITCMD e do IPVA.

Sobre esse tema, diversas sugestões foram recebidas, a maioria delas direcionada a tributos específicos.

Em relação à tributação da renda, as modificações propostas foram para prever que "o sistema tributário nacional, em seu conjunto, não pode produzir efeitos gerais regressivos na distribuição da renda dos contribuintes"; prever a progressiva substituição da tributação sobre bens e serviços pela da renda e do patrimônio; tornar obrigatória a incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos, exceto os distribuídos por micro e pequenas empresas, e vedar a concessão de incentivos que frustrem esse objetivo, como o tratamento favorecido à remuneração de juros sobre capital próprio; vedar a dedução das importâncias pagas em função da participação no resultado da exploração de petróleo e gás natural ou da compensação financeira por essa exploração na apuração do IRPJ e da CSLL; prever a incidência de contribuições para a Seguridade Social sobre altas rendas das pessoas físicas; prever a imediata incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos, exceto os distribuídos por micro e pequenas empresas, vedando-se a dedução de despesas com remuneração de juros sobre capital próprio ou de pró-labore que exceda a 20 vezes o menor salário pago a empregados; prever a correção da tabela do imposto de renda da pessoa física; elevar para 20% a alíquota do imposto de renda sobre as remessas ao exterior, e para 15% a alíquota do imposto incidente sobre os rendimentos com fundos de investimentos e títulos púbicos, as quais incidirão em dobro, no caso de países com tributação favorecida; vedar a amortização de ágio por rentabilidade futura apurado em operações de incorporação que envolvam pessoas jurídicas coligadas ou controladas; e determinar a correção da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Inicialmente, cumpre-nos apontar que entendemos que a reestruturação do sistema tributário nacional demandará a discussão da legislação do imposto sobre a renda, de modo a visitar seus desalinhamentos e inequidades. Mostra-se premente a reconfiguração da matriz tributária brasileira.

Em relação ao imposto sobre grandes fortunas (IGF), foram apresentadas sugestões de modo a prever que o IGF terá alíquota limitada a 40% e incidirá sobre o patrimônio da pessoa física que exceder 8.000 vezes o limite de isenção do imposto, sendo garantida a dedução das doações a instituições de educação, de saúde e de ciência e tecnologia sem fins lucrativos; e que, até que seja editada lei complementar sobre a matéria, o IGF será devido anualmente, à alíquota de 5%, incidente sobre o valor conhecido do patrimônio líquido das pessoas físicas que ultrapassar o limite de

8.000 vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda, cabendo ao Poder Executivo a regulamentação do imposto.

As sugestões propostas revelam a justa preocupação de materializar a tributação das grandes fortunas, diante do fato injustificável de que o IGF, apesar de previsto na Constituição desde a sua promulgação, não tenha sido instituído até o momento.

No mesmo sentido de se combater a desigualdade de rendas, foram apresentadas sugestões relativas ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, para que os seus limites de isenção sejam estabelecidos por lei complementar federal; as suas alíquotas máximas sejam fixadas em 40% e as mínimas em 4% e se preveja a progressividade em razão do valor dos bens ou direitos transmitidos, sendo isentos do imposto os imóveis de residência da família de até 200 mil reais e os decorrentes de programas habitacionais; o Senado Federal fixe as alíquotas mínimas do ITCMD; e não mais se adote o local onde se processou o inventário como critério para definição da competência para exigência do ITCMD.

Cabe apontar que é meritória a sugestão de fixação de alíquotas mínimas ao ITCMD, seja por meio de lei complementar seja por resolução do Senado Federal. O aprofundamento no debate da progressividade desse imposto certamente perpassa essa questão, juntamente com a destinação do produto do imposto e a fixação de faixas de isenção.

Nesse mesmo sentido, ressaltamos que a exclusão do critério do local do inventário ou arrolamento para a definição da competência tributária efetivamente parece solucionar o impasse criado pela Lei nº 11.441, de 2007, e pela Resolução nº 35, de 2007, que possibilitam o inventário extrajudicial em local distinto do domicílio do falecido, criando divergências sobre a competência para a exigência do imposto nesses casos.

Também foram recebidas diversas sugestões no sentido de estender a incidência do IPVA às embarcações e aeronaves. Com efeito, trata-se de nítida alteração que busca eliminar essa abominável e injusta distorção de nossa tributação sobre o patrimônio.

Em seguida, interessa trazer ao debate a reavaliação da aplicação do princípio da progressividade ao IPTU e ao ITR, sem perder de vista as possíveis repercussões jurídicas e econômicas que daí decorram.

Foi-nos encaminhada, ainda, sugestão de instituição de outros impostos com o objetivo de também reduzir a multiplicidade dos tributos vigentes. Sobre isso, nos mantemos firmes na ideia de que o IBS, nos termos propostos, é a solução que melhor moderniza e simplifica nossa tributação sobre o consumo.

3.8. Proteção do Meio Ambiente

Recebemos diversas propostas para incorporar ao sistema tributário nacional regras voltadas à proteção do meio ambiente. A Constituição Federal promulgada em 1988 foi inovadora e já em seu texto original buscou tratar das questões ambientais, tendo dedicado um capítulo inteiro da Ordem Social ao tema.

No Substitutivo que apresentamos preliminarmente, procuramos fortalecer a agenda do clima e da sustentabilidade. Previmos que a concessão de incentivos tributários regionais considerará critérios de preservação do meio ambiente e que impostos seletivos poderão incidir sobre produtos a ele prejudiciais.

A partir das sugestões que recebemos de diversos parlamentares nos últimos dias, entendemos que ainda há amplo espaço para a implementação de normas que priorizem ações de preservação do meio ambiente.

A adoção de medidas com vistas a proteger o meio ambiente tem sido cada vez mais valorizada e buscada em outros países, sendo nítido o forte movimento global em torno da implementação de políticas ambientais.

Esse é um debate importante e que necessita de maior aprofundamento. A agenda do clima e da sustentabilidade deve ser cuidadosamente considerada na elaboração de políticas públicas, inclusive a tributária. A biodiversidade brasileira é um grande ativo do país que precisa ser usufruído com grande senso de responsabilidade.

3.9. Considerações finais

Além das matérias já referidas, foram apresentadas outras sugestões, que se destinam, por exemplo, à manutenção de poder de compra do salário mínimo; ao incentivo ao turismo de estrangeiros por meio da devolução do imposto incidente em suas aquisições; ao tratamento constitucional de carreiras da administração pública; à alteração de objetivos fundamentais e norteadores da República; e à alteração de regras de creditamento relacionadas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Apesar de se desviarem do escopo principal da Reforma, mantemos essas sugestões no debate de aprimoramento de nosso sistema tributário.

Sendo essas as nossas considerações, entendemos que a inclusão dessas relevantes sugestões deve se dar na próxima fase da tramitação da Reforma Tributária, em instância regimental apropriada. Assim, consideramos cumprida nossa tarefa junto a esta Comissão Mista, oferecendo uma proposta que busca congregar os interesses da Nação, como condição para viabilizar inédito desenvolvimento econômico e a tão desejada redução de nossas desigualdades sociais.

Findamos esta fase do processo reformador de nosso sistema tributário não sem antes renovar nossa integral disponibilidade para prosseguirmos nos debates, com vistas ao aprimoramento do modelo ora apresentado. Seguimos ávidos pelo aprofundamento nas discussões e receptivos às críticas que possam somar na construção de um sistema tributário neutro, justo e simples para os cidadãos brasileiros.

Sala da Comissão, em dede 2021.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator

ANEXO IV - PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 110/2019 (SUBSTITUTIVO DE 16 DE MARÇO DE 2022)

COMPLEMENTAÇÃO DE VOTO

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre e outros, que *altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*.

Relator: Senador **ROBERTO ROCHA**

I – RELATÓRIO

Trago a esta Comissão complementação de voto atualizada à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110, de 2019, que dispõe sobre a reforma tributária. Trata-se de uma matéria extremamente complexa, que demandou diálogo com todos os setores da sociedade, com todas as esferas de governo e com todos os Poderes. Em 5 de outubro havia apresentado complementação de voto junto à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). O permanente diálogo que mantenho com os diversos atores sociais, bem como as dezenas de emendas apresentadas desde então, me fizeram aprofundar ainda mais as reflexões sobre o tema e aprimorar alguns pontos do substitutivo apresentado anteriormente.

É sabido que o sistema tributário nacional apresenta inúmeras falhas. É desnecessariamente complexo, injusto e ineficiente. Desde 2019, quando tive a honra de ser nomeado relator dessa matéria, tenho estudado incessantemente o assunto, sempre com o firme propósito de oferecer a melhor alternativa possível, que combine a melhor técnica com o atendimento dos anseios dos diversos segmentos da sociedade. Nesse sentido, antes da presente peça, apresentei dois relatórios, o primeiro em setembro de 2019 e o segundo, na forma de complementação de voto, em dezembro daquele mesmo ano.

Ao mesmo tempo em que a PEC nº 110, de 2019 (doravante, PEC 110), tramita no Senado Federal, a PEC nº 45, também de 2019 (doravante, PEC 45), tramita na Câmara dos Deputados. São matérias que guardam

muitas semelhanças, a começar pelo escopo, concentrado na simplificação dos tributos indiretos, incidentes sobre o consumo e a produção. Nesse sentido, ambas as PECs propõem a unificação de tributos das esferas federal, estadual e municipal, na forma de um imposto sobre bens e serviços (IBS), cujas principais características são: base ampla, não cumulatividade plena, não incidência sobre as exportações e princípio do destino. Preveem também a criação de um imposto seletivo (IS), com caráter predominantemente extrafiscal, com o objetivo de desestimular o consumo de certos bens e serviços, como bebidas e derivados do tabaco. As propostas também convergem no objetivo de manter a carga tributária total e a partilha de recursos entre os níveis da Federação. Ambas preservam o regime especial aplicado a pequenas e microempresas (Simples) e propõem a devolução do tributo para as famílias mais pobres, conferindo, assim, um tratamento que vai ao encontro das melhores práticas de equidade.

Mas também há diferenças entre as duas propostas. As mais importantes dizem respeito à autonomia dos entes federativos e à homogeneidade de alíquotas. Enquanto a PEC 45 prevê uniformidade de alíquotas para todos os bens e serviços, com autonomia para União, estados e municípios fixarem suas próprias alíquotas, a PEC 110 permite diferenciação de alíquotas entre bens e serviços, mas homogeneidade entre os entes da Federação. Além disso, a PEC 110 abrange mais tributos, incluindo o imposto sobre operações financeiras (IOF), o salário educação e a Cide-combustíveis. O período de transição da PEC 110 é mais curto, de cinco anos para a implementação do IBS e de quinze anos para a transição na distribuição de receitas entre Estados e Municípios (até alcançar a distribuição integral com base na regra de destino), ao passo que a PEC 45 prevê dez e cinquenta anos, respectivamente, para os mesmos objetivos.

Nosso objetivo enquanto relator foi, na medida do possível, entender e conciliar as divergências com a PEC 45. Com o intuito de contribuir para esse esforço, foram realizadas cinco audiências públicas nesta Comissão durante os meses de agosto e setembro de 2019, nas quais ouvimos especialistas e representantes de diferentes grupos afetados pela reforma.

A primeira audiência contou com profissionais e políticos de perfil técnico, com o objetivo de esclarecer as principais propostas de reforma tributária em andamento. Na segunda audiência, convidamos representantes de diversos segmentos da sociedade civil, como representantes da indústria, agricultura, comércio, sistema financeiro, cooperativas, auditores fiscais, além da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). A terceira audiência focou nos problemas e potenciais impactos da reforma sobre as administrações e finanças estaduais e municipais. A quarta audiência trouxe representantes do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) e dos setores de seguros, serviços e varejos. Por fim, a quinta audiência tratou de questões mais técnicas, ligadas ao comércio eletrônico

e à tecnologia da informação, para que fosse discutida a viabilidade de diferentes modelos de cobrança dos tributos.

Após esse ciclo de audiências, em 18 de setembro de 2019, apresentei o parecer concluindo pela aprovação da matéria, com acatamento parcial de seis das 24 emendas apresentadas na forma de substitutivo. A divulgação do substitutivo ensejou a apresentação de mais de cem emendas e de um novo ciclo de discussões, que me levaram a apresentar uma complementação de voto em 1º de dezembro daquele ano. Na complementação, acatei parcialmente, na forma de substitutivo, 18 das 141 emendas até então apresentadas.

Em relação ao projeto original, a principal inovação incorporada no substitutivo foi a proposição de um modelo dual, com a criação de um IBS que unificaria os tributos federais (imposto sobre produtos industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Cofins-importação, Programa de Integração Social – e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível – Cide-combustíveis) e outro IBS que reuniria o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), estadual, e o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), municipal. O substitutivo, entre outras inovações: ampliou o rol de bens e serviços que poderiam se submeter a regime especial, nos termos de lei complementar; vinculou o crédito ao efetivo pagamento do tributo; definiu regras para a administração tributária em nível subnacional; definiu novas regras e isenções para o IPVA (imposto sobre propriedade de veículos automotores); definiu nova base de cálculo para o IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana); abriu a possibilidade de creditamento das contribuições patronais para a previdência em setores intensivos em mão de obra; e limitou o imposto seletivo ao seu caráter extrafiscal.

O substitutivo também deu um maior enfoque regional à reforma tributária: permitiu que os recursos federais destinados à Região Norte para financiamento ao setor produtivo possam ser aplicados em toda a Amazônia Legal; instituiu o fundo de desenvolvimento regional, custeado com 3% da arrecadação do IBS; excluiu da lista de bens da União os terrenos de marinha localizados em ilhas costeiras que sediam municípios; assegurou ao Maranhão participação nas receitas auferidas pela Base de Alcântara; previu que lei complementar defina diretrizes para programas de desenvolvimento dos municípios pertencentes à região de Matopiba (fronteira agrícola do cerrado brasileiro); e criou a Zona de Processamento de Exportações do Maranhão (Zema).

Convém destacar que, em paralelo à tramitação da PEC 110, nesta Casa Legislativa, a Câmara dos Deputados conduzia também amplo processo de discussão da PEC 45, o qual abrangeu 11 audiências públicas e 14 seminários regionais.

Foi nesse contexto que, visando construir convergência entre as PECs 45 e 110, e diante da perspectiva de o Poder Executivo enviar seu próprio projeto de reforma tributária, em março de 2020 foi instalada a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária (CM-RT). Coube a mim a honra de presidir a CM-RT, composta por 25 senadores e 25 deputados, e com relatoria entregue ao nobre Deputado Aguinaldo Ribeiro.

A CM-RT fez onze audiências públicas, todas ao longo de 2020. Além de debater as PECs 45 e 110, também debateram o Projeto de Lei nº 3.887, de 2020 (doravante, PL 3887), encaminhado pelo Poder Executivo em 21 de julho. Antes de descrever as audiências, farei um breve resumo desse projeto.

Observe-se, em primeiro lugar, que por ser projeto de lei, e não PEC, o PL 3887 trata de matéria infraconstitucional. Sendo assim, detalha pontos que não cabem detalhar em uma PEC, inclusive alguns procedimentos operacionais. Do ponto de vista conceitual, entretanto, o PL 3887 possui uma interseção razoável com as PECs, no sentido de propor a fusão de tributos. Mais especificamente, o PL cria a contribuição sobre bens e serviços (CBS), a partir da fusão da Cofins, inclusive Cofins-importação (arts. 195, I, b, e 195, IV, respectivamente, ambos da Constituição), e da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (art. 239 da Constituição). Ou seja, é uma proposta bem mais modesta do que aquela das PECs, que unem tributos federais, estaduais e municipais.

As principais características da CBS são:

i) homogeneidade de alíquotas e regimes especiais, mantendo somente aqueles em que houver motivação técnica para tal;

ii) concessão de crédito financeiro sobre a contribuição paga em todas as aquisições;

iii) incidência da contribuição somente sobre receitas de operações com bens e serviços, sendo excluídas de sua base de cálculo as receitas não operacionais;

iv) 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) transição curta, praticamente imediata.

Retomando a descrição das audiências públicas no âmbito da CM-RT, a primeira ocorreu ainda em março e contou com a Profª. Rita de La Feria, professora da Universidade de Leeds, Inglaterra, uma das maiores especialistas em modelos de IVA (imposto sobre valor adicionado) do mundo. A professora foi enfática em defender um imposto nos moldes do IBS, com alíquota única para todos os bens, com o mínimo de isenções, não cumulativo, e com adoção do princípio de destino.

Após a suspensão das atividades por conta da pandemia da Covid-19, com muito empenho de minha parte, conseguimos retomar os trabalhos da CM-RT em agosto de 2020. A segunda audiência pública da Comissão contou com a presença do Ministro da Economia, Sr. Paulo Guedes, e do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), Sr. José Barroso Tostes Neto. O Ministro esclareceu que apoiava o IVA Dual e que, pela agenda do Poder Executivo, a reforma tributária deveria conter três fases. Na primeira, haveria a unificação de tributos federais, com a criação de um IVA federal, constituído da unificação do PIS/Pasep com a Cofins. A segunda fase envolveria a transformação do IPI em um imposto seletivo. Por fim, a terceira fase trataria do imposto de renda, redução das desonerações fiscais e do contencioso administrativo e judicial.

O Secretário Especial da RFB, por sua vez, após discorrer sobre os problemas de nosso sistema tributário, apresentou as principais características da CBS, previstas no PL 3887.

A terceira audiência pública ocorreu em 12 de agosto, com participação do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz). Houve concordância com as propostas de: padronização e simplificação do sistema tributário; adoção do princípio de destino; fim da guerra fiscal com estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas; extinção de benefícios fiscais, exceto aqueles relacionados ao Simples e à Zona Franca de Manaus; criação de fundos de desenvolvimento regional e de exportações; e manutenção da carga tributária. Também houve manifestação favorável à criação de um imposto seletivo, de caráter extrafiscal.

A quarta audiência pública, em 19 de agosto, teve como expositor o Sr. Glademir Aroldi, presidente da Confederação Nacional dos Municípios (CNM). Ele enfatizou a necessidade de se preservar as receitas municipais por meio de um fundo de compensação ou de ajuste na transição. Chamou atenção para a importância de se descentralizar as receitas do ISS, o que ocorreria com a adoção do princípio de destino, e da necessidade de manter, ou mesmo de ampliar, as receitas municipais. Destacou ainda que a CNM é contrária a uma proposta de reforma fragmentada, por entender que é fundamental preservar a autonomia dos entes subnacionais e defendeu 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.

A quinta audiência pública ocorreu em 27 de agosto e contou com a participação de representantes: da Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg); da Confederação Nacional das Instituições Financeiras (CNF); da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC); da Confederação Nacional das Cooperativas (CNCoop); e da Confederação da Agricultura e Pecuária (CNA). De forma geral, os representantes defenderam os princípios gerais da reforma tributária, como simplificação, generalidade e não cumulatividade, mas chamaram atenção para as especificidades de seus respectivos setores, que justificariam um tratamento diferenciado em relação aos demais.

A sexta audiência pública, em 2 de setembro, contou com a participação de representantes da Confederação Nacional da Indústria (CNI), da Confederação Nacional do Transporte (CNT), da Confederação Nacional de Saúde (CNSaude) e da Confederação Nacional de Serviços (CNS). Novamente, houve reconhecimento dos benefícios da reforma tributária, mas sugestões, por parte dos respectivos representantes, de alíquotas diferenciadas para alguns setores, como transporte e saúde. Houve ainda sugestões mais gerais, como: redução do imposto de renda cobrado de pessoas jurídicas, a ser compensada por tributação de lucros e dividendos; não incidência de imposto seletivo sobre energia e combustíveis; e desoneração da folha de pagamentos. Também houve manifestações contrárias e favoráveis à adoção de um imposto sobre transações financeiras.

A sétima audiência pública, em 17 de setembro, ouviu representantes dos municípios, mais especificamente, da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) e da Frente Nacional de Prefeitos (FNP). Houve um posicionamento contrário à unificação do ISS a outros tributos, sob a justificativa de redução da autonomia municipal. Em relação ao ISS, houve sugestões no sentido de: repartição da arrecadação entre os municípios de origem e de destino, com preponderância da tributação no destino; adoção de uma alíquota única por Município; adoção da nota fiscal de serviços eletrônica nacional; e previsão de uma legislação nacional e de um comitê gestor nacional, formado por representantes dos municípios. Apresentaram também sugestões em relação ao ICMS, no sentido de maior simplificação e padronização, à CBS, no sentido de conter um regime cumulativo, e à desoneração da folha de pagamentos.

A oitava audiência pública ocorreu em 18 de setembro e teve a participação de pesquisadores e acadêmicos, do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese) e da OAB. Em geral, houve consenso sobre a necessidade de se reduzir o número de alíquotas e sobre o princípio de não cumulatividade. Alguns acadêmicos criticaram o

foco das propostas, que tratavam somente dos tributos indiretos, quando deveriam focar nos aspectos regressivos da tributação sobre a renda.

A nona audiência pública foi em 24 de setembro e envolveu representantes do Instituto Democracia e Sustentabilidade (IDS), do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) e da Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais (Fenafim). Houve manifestações no sentido de que a reforma tributária deveria: abarcar também a renda e o patrimônio; utilizar o sistema tributário para estimular ações ambientalmente corretas; instituir o IVA Dual, que permitiria uma transição mais rápida e simples; diferenciar alíquotas para atividades como educação e saúde; e manter a competência legislativa e fiscalizatória dos municípios.

Em 25 de setembro, foi a vez da décima audiência pública, quando participaram representantes do Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular e o vice-presidente da Federação Nacional das Escolas Particulares (Fenep), bem como representantes da Associação Nacional das Universidade Particulares (Anup); do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras (Crub), da Federação Nacional das Empresas de Informática (Fenainfo), da Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (Camara-e.Net) e o Sr. Miguel Abuhab, engenheiro responsável por modelo tecnológico de cobrança do IBS. Os representantes dos setores de ensino defenderam alíquotas diferenciadas para a educação e a manutenção dos atuais benefícios fiscais no âmbito do Prouni. Já o representante do setor de tecnologia da informação defendeu a desoneração da folha de pagamentos, substituindo-a por uma contribuição sobre a movimentação financeira, além de uma alíquota diferenciada para o setor. O Sr. Miguel Abuhab defendeu o modelo que propôs e que foi incorporado na PEC 110, em que o imposto é automaticamente recolhido pelo sistema bancário, sendo o crédito financeiro gerado somente após a confirmação do recebimento do tributo.

A 11ª e última audiência pública ocorreu em outubro do ano passado. Participaram da audiência: o Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, José Barroso Tostes Neto; a assessora especial do ministro da Economia, Vanessa Canado; o Secretário de Estado da Fazenda de Pernambuco, Décio Padilha; o coordenador do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo, Alberto Macedo; o diretor do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, Sr. Bernard Appy; e o Sr. Luiz Carlos Hauly, ex-deputado federal, que, além de relatar, na Câmara dos Deputados, a PEC nº 128, de 2019, que deu origem à PEC 110, vem prestando inestimável assistência a esta relatoria.

Os representantes do Ministério da Economia enfatizaram a importância da CBS, que, ao substituir o PIS e a Cofins, trariam maior simplicidade ao sistema tributário, redução de contenciosos e ganhos de produtividade. O Secretário da Fazenda de Pernambuco destacou a proposta da Comsefaz, favorável: à padronização e simplificação da tributação sobre o consumo, na forma de um IVA nacional; à adoção do princípio do destino; à implantação de um fundo de desenvolvimento regional; e de devolução parcial de tributos às pessoas cadastradas em programas sociais. O representante da Secretaria de Fazenda do Município de São Paulo defendeu a repartição da arrecadação do ISS entre os Municípios de origem e de destino, a criação de um comitê gestor, a fixação de alíquota única por município, o aperfeiçoamento do conceito de serviços e adoção da nota fiscal de serviços eletrônica, além de propostas para o ICMS.

O Sr. Bernard Appy, um dos mentores da PEC 45, sustentou a sua proposta. O Sr. Luiz Carlos Hauly, por sua vez, defendeu a PEC 110, com destaque para a unificação do ISS, ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-combustíveis, IOF e salário-educação e a incorporação da CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) ao imposto de renda; para a municipalização da tributação da propriedade. Este também destacou a necessidade de que o IPVA alcance aeronaves e embarcações, a necessidade de implantar o sistema proposto pelo Sr. Abuhab e a importância da redução da regressividade, mediante transferência da carga tributária do consumo para a renda e devolução do IBS pago às pessoas de baixa renda.

Em 12 de maio de 2021, o relator da CM-RT, Deputado Aguinaldo Ribeiro, apresentou o relatório final, concluindo pela apresentação de substitutivo. Na ocasião, foi concedida vistas coletivas aos membros da Comissão e aberto prazo para envio de sugestões, exclusivamente pelos membros, ao relator. Em 18 de maio, o relator apresentou seu relatório final, com a análise das mais de cem sugestões recebidas, acompanhado de substitutivo. Nesta mesma data, a Comissão comunicou o encerramento dos trabalhos junto à Mesa, prevendo que o relatório seria encaminhado ao Presidente do Congresso Nacional.

Os principais pontos contidos no substitutivo da CM-RT são:

i) o IBS substituiria os seguintes tributos: PIS, Cofins, Cofins-importação, IPI, ICMS e ISS;

ii) o IBS incidiria sobre bens, materiais ou não, e serviços e sua alíquota seria o somatório das alíquotas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios;

iii) a legislação do IBS seria única, e cada esfera de governo teria autonomia para fixar sua alíquota. As normas referentes ao imposto, como definição de operações tributáveis, regras para creditamento, regimes especiais etc. seriam definidas em lei complementar, aplicável a todas as esferas. Vale destacar que cada ente da Federação teria autonomia para fixar

sua alíquota de IBS, mas essa alíquota seria uniforme para todos os bens e serviços consumidos em seu território;

iv) seria aplicado o princípio do destino, ou seja, o imposto pertenceria ao local de destino do bem ou serviço;

v) o IBS seria não cumulativo e teria sua alíquota calculada "por fora" (sobre o preço sem imposto);

vi) o aproveitamento de crédito seria condicionado ao efetivo recolhimento do imposto. Além disso, o recolhimento do imposto poderia ocorrer no momento da liquidação financeira da transação. Esse mecanismo permitiria o creditamento quase que automático, de forma a não comprometer o fluxo de caixa das empresas. Situações excepcionais, como no caso de aquisição de bens de capital, que requerem um longo ciclo de maturação, poderiam ser definidas em lei;

vii) os regimes diferenciados seriam somente aqueles previstos na Constituição. Isso significa que o legislador infraconstitucional não teria autonomia para incluir novos regimes. Poderiam se sujeitar a regimes diferenciados os serviços financeiros, as operações com bens imóveis, combustíveis, as compras governamentais, o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus (ZFM);

viii) alguns setores poderiam gozar de benefícios fiscais pelo prazo de 12 anos. É o caso das atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais, serviços de saúde, serviços de educação, transporte público coletivo e rodoviário de cargas, e entidades beneficentes de assistência social;

ix) as famílias de baixa renda teriam direito à devolução do imposto pago, que seria financiado por adicional de alíquota do IBS cobrado pela União;

x) quando a operação gerasse crédito ao adquirente, o valor arrecadado seria retido para creditamento do contribuinte titular e a parcela não retida, destinada ao montante a ser dividido entre os entes federativos;

xi) a cota-parte do ICMS destinada aos municípios teria nova regra de distribuição. Atualmente, 65% do montante distribuído é proporcional ao valor adicionado. Essa parcela passaria a ser distribuída em proporção à população. Os demais 35% seguiriam sendo distribuídos com base em lei estadual, como já ocorre atualmente;

xii) a reforma tributária deveria ser neutra em relação às transferências entre as esferas de governo;

xiii) o IBS teria a sua administração compartilhada entre os entes federativos, cabendo à lei complementar definir a forma de coordenação das atividades das diferentes esferas para a consecução dessas atividades;

xiv) com o objetivo de centralizar e unificar os pleitos judiciais, a tramitação dos feitos referentes ao IBS ocorreria na Justiça Federal;

xv) a transição do atual modelo para o novo demoraria seis anos para os tributos e cinquenta para as transferências federativas;

xvi) seria instituído um imposto seletivo (IS) em substituição ao IPI. O IS incidiria sobre cigarros e outros produtos do fumo e sobre bebidas alcóolicas, podendo lei complementar onerar outros produtos que venham a ser considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente;

xvii) havia previsão de progressividade na instituição de impostos, em especial, para o imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e para o IPVA.

Observe-se que a CM-RT não chegou a deliberar sobre o parecer apresentado. Mesmo ciente desse fato, para tornar a leitura mais ágil, em vez de me referir a "substitutivo apresentado pelo relator no âmbito da CM-RT", utilizarei as expressões mais simples, "substitutivo da CM-RT" ou "parecer da CM-RT".

Após o término dos trabalhos da CM-RT, a discussão da reforma ampla passou a se concentrar no Senado, por meio da PEC 110/19, de minha relatoria. Passei então a construir este novo substitutivo que hoje apresento, tendo como ponto de partida o relatório da CM-RT, por reconhecer a legitimidade desse colegiado, assim como os avanços cristalizados no parecer do Deputado Aguinaldo Ribeiro, no sentido de fazer convergir as PECs 45 e 110 e, também, o PL 3887/2020. Logo em seguida, iniciei novas rodadas de diálogo com todos os entes federativos e setores econômicos, buscando identificar e solucionar pontos em relação aos quais ainda havia maior grau de dissenso.

Antes da finalização do relatório e com o objetivo de assegurar um amplo debate sobre o tema com todos os senadores e senadoras, apresentei ao Plenário desta casa o Requerimento n° 1867, de 2021, subscrito por outros senadores, propondo a realização de três sessões de Debates Temáticos para discutir a Reforma Tributária Ampla do Consumo, no contexto da PEC 110, e uma quarta sessão destinada ao debate da Reforma do Imposto de Renda.

A primeira sessão de debates teve como tema "A Reforma do Consumo sob a Perspectiva Técnica". A Sra. Rita De La Feria, da Universidade de Leeds, no Reino Unido, ressaltou a superioridade do IVA para a tributação do consumo e apresentou as melhores práticas internacionais, destacando, inclusive, ser o IVA o tributo mais eficaz para tributação da economia digital. O Sr. Luiz Carlos Hauly, do Movimento Destrava Brasil, defendeu a importância da reforma tributária ampla para o Brasil. A Sra. Melina Rocha, da Universidade York, no Canadá, demonstrou que o modelo do IVA Dual seria o único possível de ser adotado no País, tendo em vista as características da federação brasileira. O Sr. Carlos Ari Sundfeld, professor da Fundação Getúlio Vargas, de São Paulo, ressaltou os aspectos constitucionais e administrativos da Reforma Tributária, ressaltando a

constitucionalidade do modelo de gestão compartilhada de um tributo subnacional. Por fim, o Sr. Bernard Appy, diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresentou dados relacionados aos impactos econômicos positivos da Reforma Tributária sobre o crescimento do país e a distribuição de renda, assim como impactos positivos setoriais e federativos.

A segunda sessão de debates teve como tema a "Reforma Tributária do Consumo sob a perspectiva dos entes federativos". O Secretário da Receita Federal do Brasil, Sr. José Barroso Tostes Neto, apresentou a proposta da CBS, contida no PL 3887. O Sr. Décio Padilha, representante do Comitê de Secretários da Fazenda dos Estados (Comsefaz), ressaltou a necessidade de uma reforma ampla por meio do IVA Dual, com a inclusão de todos os tributos sobre o consumo. O Sr. Paulo Ziulkoski, presidente da Confederação Nacional de Municípios (CNM), defendeu uma reforma ampla que garanta a participação paritária dos Municípios. O Sr. Edvaldo Nogueira, presidente da Frente Nacional de Prefeitos (FNP), defendeu a manutenção do ISS sob a competência dos municípios. Por fim, o Ministro da Economia, Sr. Paulo Guedes, defendeu que a reforma tributária sobre o consumo ocorra em fases e contemple interesses de todos os entes federativos.

A última sessão para discussão da tributação sobre consumo teve como tema a "Reforma Tributária do Consumo sob a perspectiva dos Setores Econômicos". O Sr. Roberto Brant, da Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), defendeu a necessidade de tratamento diferenciado para o setor, por meio de alíquotas diferenciadas e isenção de insumos agropecuários. O Sr. Robson Braga de Andrade e o Sr. Mário Sérgio Carraro Telles, ambos da Confederação Nacional da Indústria (CNI), defenderam que uma reforma ampla é essencial para acelerar o crescimento econômico do país e que beneficiará todos os setores da economia. O Sr. Vander Francisco Costa, da Confederação Nacional dos Transportes (CNT), manifestou o apoio à reforma ampla e defendeu regime diferenciado e manutenção de créditos para o setor de transportes. O Sr. Gilberto Alvarenga, da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), ressaltou a necessidade de uma reforma tributária com manutenção da carga tributária para o setor de serviços.

II – ANÁLISE

Conforme descrito anteriormente, esta complementação de voto coroa um longo processo de amadurecimento em relação ao tema, o que somente foi possível após a elaboração de parecer e complementação de voto anteriores, realização de dezesseis audiências públicas e três sessões de debates temáticos, análise das 253 emendas apresentadas até o momento, e, claro, após o intenso e frutífero debate ocorrido no âmbito da CM-RT.

O substitutivo que irei propor foi inspirado em todos esses documentos e debates e terá como ponto de partida o relatório do Deputado Aguinaldo Ribeiro, apresentado na CM-RT. Trata-se de um texto já mais maduro, que buscou maior convergência entre União, estados e municípios, bem como a mitigação de resistências setoriais. Considerei adequado, contudo, fazer algumas alterações, entre as quais destaco a proposta de um IVA Dual, ou seja, a previsão de criação de dois tributos: um de competência dos estados e municípios, outro de competência da União, conforme explicarei a seguir. Ressalto também a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), a ser financiado exclusivamente com recursos do IBS subnacional. Merece destaque, ainda, a alteração no art. 195 da Carta Magna, a fim de conferir base constitucional à CBS, viabilizando a aprovação do PL nº 3.887, de 2020, tendo por base operações com bens e prestações de serviços, após a aprovação da PEC. Detalharei esses pontos adiante, em conjunto com outras alterações que julgo importantes.

Antes de descrever o substitutivo, reafirmo aqui a necessidade premente de uma profunda reforma tributária. Tenho pouco a acrescentar em relação àquilo que já havia exposto nos pareceres anteriores e ao parecer da CM-RT. O sistema tributário brasileiro é caótico, ineficiente e gerador de iniquidades. Levantamento do Banco Mundial, de 2018, mostra que o Brasil é o país que mais exige horas para atendimento das exigências tributárias, com 1.501 horas, ante uma média de 234 horas nos 190 países pesquisados. Nosso regime tributário é visto como uma das principais causas para nosso péssimo desempenho em *rankings* de competitividade, como a 124ª colocação na pesquisa *Doing Business*, de 2020, do Banco Mundial.

Nossa complexidade tributária se traduz também em aumento da judicialização. Estimativa do Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) aponta que o contencioso tributário brasileiro nas três esferas federativas atingiu R$ 5,44 trilhões em 2019, o que equivale a cerca de 75% de nosso PIB.

É necessário, portanto, transitarmos para um modelo mais simples, com poucas alíquotas, poucas distorções, que reduza o custo de *compliance* e o litígio. De acordo com o relatório da CM-RT, a adoção de um IBS nacional – assim como o modelo de IVA Dual que estamos propondo – poderia elevar o PIB potencial em aproximadamente 20 pontos percentuais, em 15 anos. Esse maior crescimento gerará um círculo virtuoso, com maior equilíbrio das contas públicas, maior renda e poder de compra das famílias, maiores vendas por parte das empresas e maior investimento. Ainda que os impactos setoriais sejam diferenciados, o resultado da reforma certamente será um ganha-ganha, com disseminação dos incrementos de produtividade e renda por toda a economia, beneficiando todos os setores. A indústria, setor que mais sofreu nas últimas décadas, tende a ser o setor mais beneficiado com a reforma, uma vez que é o mais prejudicado

pela oneração dos investimentos e pela perda de competitividade que resultam do sistema atual. A agricultura e os serviços também serão beneficiados com o aumento da demanda doméstica, com o aumento da competitividade das exportações e com a redução do custo dos insumos, hoje bastante onerados pela cumulatividade dos tributos.

Destaque-se que todas as propostas analisadas, quais sejam, as PECs 45 e 110 e o PL 3887, vão na direção correta. Entendo, contudo, que o substitutivo que estou apresentando permitirá atingir os objetivos de produzir um sistema tributário mais simples, neutro e eficiente, que é o grande objetivo desta reforma. Em particular, o impacto positivo de uma reforma ampla do consumo, incluindo o ICMS e o ISS, tende a ser bem maior que o de uma reforma restrita ao PIS e à Cofins.

A apresentação, pelo Poder Executivo, do PL 3887 e os debates na CM-RT, que culminaram com a apresentação de novo substitutivo, estimularam-me a reexaminar a matéria, a começar pela análise das 253 emendas apresentadas até o momento. Com base nessa nova reflexão, acatei parcialmente ou integralmente as emendas de número 5, 7, 11, 13, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 31, 32, 36, 46, 53, 63, 71, 72, 73, 77, 84, 88, 91, 94, 99, 118, 119, 121, 122, 130, 132, 133, 135, 147, 150, 152, 158, 159, 160, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 182, 184, 188, 194, 197, 211, 215, 218, 219, 220, 222, 230, 231, 232, 233, 238, 240, 242, 245, 246, 248 e 250. As demais foram rejeitadas – não necessariamente por questão de mérito, mas por não guardarem relação estrita com o tema e com os objetivos da PEC 110. São sugestões que merecem ser analisadas separadamente, no nível constitucional ou mesmo infraconstitucional, quanto aos seus méritos intrínsecos e desafios conceituais e operacionais. No Anexo a este parecer apresento quadro listando cada emenda, com o respectivo autor, breve síntese e análise.

Passo agora a descrever o substitutivo. Como se trata de um tema extenso e complexo, irei subdividir a apresentação por temas, de forma a facilitar a leitura.

1. IVA dual: criação do IBS estadual/municipal e da contribuição federal

a. Aspectos gerais

Optei por manter a proposta do IVA Dual que já havia incorporado na complementação de voto anterior, não acatando, assim, a proposta do substitutivo da CM-RT. Entretanto, acompanhei em grande parte a sugestão da CM-RT em relação aos tributos substituídos.

Haverá, assim, um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços (IBS), cuja competência será compartilhada pelos estados,

pelo Distrito Federal e pelos municípios, previsto no art. 156-A da Constituição Federal (CF), nos termos do substitutivo que apresento. Haverá também a contribuição sobre operações com bens e prestações de serviços, de competência da União (art. 195, V, da CF, nos termos do substitutivo). O IBS será formado pela fusão do ICMS com o ISS, e a contribuição decorrerá da fusão da Cofins, Cofins-importação e PIS.

A opção pelo IVA Dual decorre da percepção de que, dessa forma, união, estados e municípios terão mais autonomia para administrar seus tributos. Vale destacar que a opção pelo IVA Dual foi feita também com o objetivo de atender à solicitação do Ministério da Economia, que tem defendido o modelo dual desde o início do atual governo.

Essa escolha também contribuiu para a exclusão, neste momento, de alguns tributos da reforma tributária. Tanto a PEC 110 quanto a complementação de voto que havia apresentado em dezembro de 2019 previam que o imposto federal compreenderia, além do PIS e da Cofins, o IPI, o IOF, a Cide-combustíveis e o salário educação. Neste novo substitutivo, o IPI será substituído pelo Imposto Seletivo (IS), nos termos e no prazo estabelecidos na lei que instituir o IS, conforme se detalha adiante. Já quanto ao IOF e ao salário educação, optou-se por não os abranger, uma vez que a alíquota da contribuição prevista no art. 195 teria que ser muito elevada para substituir também esses dois tributos. Adicionalmente, uma vez que tanto o IOF quanto a Cide-combustíveis têm natureza regulatória e possuem atributos extrafiscais, optamos por não os misturar com outros tributos de caráter essencialmente arrecadatório.

Vale também mencionar que a previsão da CBS contida na PEC é plenamente harmonizável com o modelo já proposto no PL 3887. Nosso intuito, na PEC, foi justamente conferir à CBS base constitucional para que possa ser instituída por meio de legislação ordinária. Dessa forma, além de conferir segurança jurídica a esse novo tributo, evitando eventuais discussões quanto a sua constitucionalidade, a PEC torna a CBS compatível com o modelo de IVA Dual, com dois tributos incidindo sobre a mesma base, qual seja, "operações com bens e prestações de serviços".

b. **Principais características do IBS**

As principais características do IBS estão descritas na redação proposta para o art. 156-A da CF. Segundo a proposta, o IBS:

i) incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços, bem como sobre as importações;

ii) não incidirá sobre as exportações, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

iii) terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvada a autonomia de cada ente federativo para fixar sua própria alíquota. A alíquota do IBS poderá, portanto, variar entre os entes federativos, mas será uniforme para todas as operações com bens e prestações de serviços, ressalvadas as exceções previstas em lei complementar;

iv) terá como alíquota aplicável a cada operação ou prestação o resultante da soma das alíquotas do estado ou do Distrito Federal com a alíquota do município, sempre considerando o local de destino da operação ou prestação;

v) será não cumulativo, compensando-se integralmente o que for devido em cada operação ou prestação com o montante devido nas operações e prestações anteriores, exceto no caso de bens e serviços destinados a consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei complementar ou em casos em que a operação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta;

vi) não integrará sua própria base de cálculo, ou seja, será calculado "por fora" e não mais "por dentro", aumentando a transparência das operações. Tampouco integrará a base de cálculo da CBS;

vii) não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, excetuadas as hipóteses que serão previstas em lei complementar; e

viii) será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente.

Detalharei a seguir alguns dos pontos colocados.

c. Autonomia dos entes federativos

Incorporei a proposta do substitutivo da CM-RT de cada ente da Federação fixar sua própria alíquota do IBS. Tanto na PEC 110 quanto no parecer e complementação de voto que havia apresentado, a alíquota seria única para estados e municípios. Minha mudança de posicionamento decorre da percepção de que a alíquota única, imposta a todos os entes da Federação, além de potencialmente ferir sua autonomia, seria ineficiente. Isso porque, como as necessidades de gasto variam entre estados e municípios, as necessidades de arrecadação também devem variar. A melhor forma de adequar a arrecadação aos gastos é justamente por meio de alteração de alíquotas, de forma absolutamente transparente.

Observe-se que, a despeito da autonomia para cada ente fixar sua própria alíquota, a legislação do IBS será única, definida em lei complementar nacional. Essa lei deverá fixar parâmetros importantes, como base de incidência, formas de creditamento, definição de contribuinte etc. É importante que a legislação seja única para evitar o cipoal de regras atualmente existentes, com todas as consequências negativas já mencionadas.

d. **Homogeneidade de alíquotas e limitação de regimes especiais**

Ao contrário das alíquotas estaduais e municipais, que poderão variar entre entes, a alíquota do IBS será uniforme sobre todos os bens e serviços. Existe a possibilidade de exceções, mas elas devem estar previstas na Lei Complementar. A mesma lógica se aplica aos regimes diferenciados (em que o modelo de cobrança de imposto poderá diferir do regime normal), bem como aos regimes especiais e favorecidos (que resultam em uma menor incidência do imposto relativamente ao regime normal).

Tal como proposto no substitutivo da CM-RT, optamos por definir os setores sujeitos a regimes diferenciados que poderão ser instituídos e regulados por Lei Complementar.

Já no que se refere aos regimes especiais, optamos por delegar a sua definição à Lei Complementar, tanto para possibilitar a melhor delimitação dos setores que farão jus a tratamento especial ou favorecido, quanto para que seja possível o detalhamento de cada regime, matéria que, a nosso ver, é de natureza infraconstitucional.

Como mencionado anteriormente, pela proposta, regimes diferenciados são aqueles em que há um modelo diferente de apuração do tributo, o que não significa que sejam mais benéficos. Tais regimes devem ser reservados para situações em que, do ponto de vista técnico, haja motivos para a utilização de um regime de apuração distinto do padrão.

Nesse sentido, a Lei Complementar instituirá regimes diferenciados de tributação para:

i) operações com combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, que poderão:

a. ser cobradas em uma única fase;

b. ser uniformes em todo o território nacional;

c. no caso das aquisições de combustíveis e lubrificantes para consumo, conceder crédito para o sujeito passivo do imposto.

ii) serviços financeiros e operações com bens imóveis. Assim como no caso dos combustíveis e produtos do fumo, a lei complementar poderá prever que o imposto incida uma única vez e que as alíquotas sejam uniformes em todo o território nacional.

Esta atualização da Complementação de Voto inova ao nomear os setores passíveis de regime diferenciado, quais sejam, combustíveis, lubrificantes, produtos do fumo, serviços financeiros e operações com bens imóveis. Na versão anterior, seria possível a adoção de regimes diferenciados para qualquer setor, o que poderia levar, ao longo do tempo, à adoção indiscriminada desses regimes e reinstituição do sistema caótico com que lidamos.

O regime diferenciado para a tributação de combustíveis tende a racionalizar o modelo de tributação do setor, ao admitir a cobrança monofásica de IBS em valor fixo por litro e uniforme em todo o território nacional. Esse modelo fecha brechas para a sonegação, sem criar cumulatividade, uma vez que será admitida a concessão de crédito (no valor por litro cobrado) para o sujeito passivo do imposto que adquirir combustível. Em especial, o modelo proposto representa uma solução definitiva para o debate atualmente em curso sobre a forma de cobrança de ICMS sobre combustíveis, sem, no entanto, afetar negativamente as finanças estaduais e municipais, uma vez que o impacto da mudança sobre as receitas dos Estados e Municípios é diluída em 40 anos por conta da transição na distribuição federativa da receita que consta do atual substitutivo.

A necessidade de regime diferenciado para as transações envolvendo serviços financeiros decorre das dificuldades de se tributar operações remuneradas na forma de margem pelo regime padrão de débito e crédito. Este regime diferenciado não se aplicará à intermediação financeira, excluída da base de incidência do IBS para não encarecer o crédito, alcançando todos os demais serviços financeiros. Com a redação proposta, a lei complementar poderá definir a forma mais adequada de tributação desses serviços, tendo em conta as experiências internacionais, as alternativas sugeridas na literatura e, inclusive, a própria experiência brasileira atual. Vale repetir que, nesse caso, o regime diferenciado não significa menor tributação sobre os serviços financeiros, mas apenas a adoção de um regime distinto de apuração do imposto.

O regime diferenciado para operações com bens imóveis se justifica porque o mercado imobiliário é bastante heterogêneo, envolvendo aluguéis, venda direta, incorporações, aquisições por pessoas físicas e jurídicas, imóveis comerciais e residenciais etc. Por esse motivo, todos os países do mundo preveem algum regime diferenciado de tributação das operações com bens imóveis (havendo mais de um modelo) e o próprio Brasil já possui um regime específico para a tributação de incorporações. Entendemos que, diante dessa complexidade, é mais viável deixar para a legislação infraconstitucional regular a forma como serão tributadas as operações com bens imóveis, em suas várias dimensões.

Somos também sensíveis ao impacto da reforma sobre setores importantes do ponto de vista social, os quais podem ser afetados pela mudança de preços relativos resultantes da reforma, ou podem necessitar de mais tempo para se adaptar ao novo regime de tributação. Por esse motivo, autorizamos que a Lei Complementar institua regimes especiais e favorecidos de tributação, por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas, devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços ou alteração nas regras de creditamento.

Ressalto que, neste aspecto, não acolhi a proposta do substitutivo da CM-RT, em que a concessão de regimes especiais e favorecidos estava restrita e limitada a um rol taxativo de setores previstos na ADCT, pelo prazo determinado de doze anos.

Entendemos que a autorização para instituição de regimes especiais e favorecidos por Lei Complementar traz muito mais garantias aos setores que possam vir a ser beneficiados. Esta delegação assegura flexibilidade para a definição do tratamento benéfico, possibilita o adequado detalhamento do funcionamento de cada regime e ainda amplia a possibilidade de setores que poderão ser beneficiados, de acordo com as escolhas da sociedade. Além disso, a Lei Complementar não precisa necessariamente prever um prazo rígido de extinção de tais benefícios, que poderão mudar ao longo do tempo, acompanhando a dinâmica econômica e social do País. Por fim, acredito que um rol taxativo dos setores beneficiados não é matéria a ser tratada pela Constituição, conforme a melhor técnica legislativa.

A intenção é que a Lei Complementar institua regimes especiais e favorecidos para assegurar um tratamento mais benéfico a segmentos socialmente relevantes, a exemplo de:

i) atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais;

ii) produtos integrantes da cesta básica de alimentos;

iii) gás de cozinha para uso residencial;

iv) educação básica, superior e profissional;

v) saúde e medicamentos;

vi) transporte público coletivo e regular de passageiros; e

vii) aquisições realizadas por entidades beneficentes de assistência social.

Embora a definição da maior parte dos tratamentos diferenciados e favorecidos seja delegada à Lei Complementar, a proposta já prevê algumas situações em que esses deverão ser adotados – caso das compras governamentais, da Zona Franca de Manaus, das Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs) e do SIMPLES Nacional.

No caso das compras realizadas pela administração direta de Estados e Municípios, assim como por suas autarquias e fundações, o projeto prevê a possibilidade de que a operação seja isenta, garantida a manutenção dos créditos para o fornecedor, ou, ainda, que o imposto incidente na operação seja destinado para o ente federativo adquirente. O objetivo deste dispositivo é permitir a desoneração de serviços públicos prestados através de terceiros, bem como permitir a desoneração dos investimentos realizados pelos Estados e Municípios, gerando menos distorções e trazendo maior racionalidade para o sistema tributário. Observe-se que, quanto mais baixos os custos, menor a necessidade de arrecadação por parte do ente, abrindo, assim, a possibilidade de redução de alíquotas.

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

Adicionalmente, visando manter políticas adequadas de tratamento a pequenos negócios, também prevemos tratamento especial e favorecido, no âmbito do IBS e da CBS, para pequenas e microempresas, por meio do SIMPLES Nacional (art. 146 da CF). Especificamente no caso do IBS, a empresa poderá optar por pagar separadamente o imposto, e com isso ter direito à apropriação e à transferência dos créditos, podendo beneficiar-se integralmente da não cumulatividade do imposto.

Por fim, optamos por não alterar as imunidades constitucionais já existentes – tanto no caso daquelas já previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal, quanto no caso da imunidade de ICMS para a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, a qual foi mantida para o IBS e não alcança a CBS, pois atualmente não existe esta imunidade para o PIS e para a Cofins.

e. Restituição de tributos para as famílias de baixa renda

O § 8º do art. 156-A do substitutivo prevê que lei complementar regulamentará a devolução do IBS para famílias de baixa renda. Trata-se de uma inovação nesta reforma tributária consoante com as melhores práticas internacionais.

Estudos mostram que a isenção de tributação sobre itens da cesta básica e outros fortemente consumidos pela população mais pobre não é a forma mais eficiente de se fazer política distributiva. Em primeiro lugar, porque não há garantias de que o menor tributo será repassado para os consumidores na forma de menores preços. Em segundo lugar, porque, ainda que os pobres, proporcionalmente à sua renda, tenham maiores gastos com alimentos e outros itens essenciais à sobrevivência, em valores absolutos, o seu consumo é inferior ao das camadas mais abastadas na população. Assim, os gastos tributários associados à isenção de itens da cesta básica beneficiam mais fortemente as populações mais ricas do que as economicamente menos favorecidas.

Por isso, sob o ponto de vista de política redistributiva, é mais eficiente restituir diretamente para as famílias de baixa renda os valores pagos a título de tributos. Vale destacar que o Brasil já possui o CadÚnico, cadastro que permite identificar facilmente o público-alvo dessa futura política pública. Além disso, a sistemática de cobrança dos tributos, que detalharemos adiante, permitirá a devolução quase que imediata dos valores gastos, não prejudicando, assim, o fluxo de caixa dessas famílias.

f. **Princípio do destino**

A adoção do princípio de destino (art. 156-A, § 1º, VII, e §5º da CF) permitirá eliminar uma das principais mazelas de nosso caótico sistema tributário, que é a guerra fiscal. Afinal, como o imposto deixa de pertencer ao local onde ocorre a produção, passando a ser devido ao local de destino da operação com bem ou da prestação de serviço, deixa-se de tributar a produção, passando-se a tributar efetivamente o consumo. Com a mudança, elimina-se o fundamento da guerra fiscal entre os entes da federação, contribuindo para a construção de um federalismo mais cooperativo e de uma política de desenvolvimento regional mais eficiente, como descrito adiante.

g. **Distribuição entre esferas de governo**

Entendemos que a reforma tributária não é o fórum adequado para discutir uma reformulação ampla do pacto federativo. Por esse motivo, buscamos preservar os atuais sistemas de partilha de receitas entre os entes da Federação. Ainda que o princípio do destino altere necessariamente a distribuição dos recursos entre os estados e entre os municípios, o substitutivo não deverá alterar a participação das receitas da União, do conjunto dos estados e do Distrito Federal e do conjunto dos municípios e do Distrito Federal sobre o total arrecadado.

Dessa forma, o substitutivo preserva os percentuais atualmente existentes nos arts. 158, IV (cota-parte do ICMS que pertence aos municípios), e 159, I e II (parcela do imposto de renda e IPI que pertencem aos estados e municípios), apenas incluindo o Imposto Seletivo (que substituirá o IPI) na base de partilha com os estados e municípios.

Optou-se, contudo, por estabelecer um novo critério de distribuição para a parcela da cota-parte do IBS atualmente distribuída proporcionalmente ao valor adicionado no município (e que continuará valendo para as receitas do ICMS), visto que este critério perde sentido, na medida em que o IBS é um imposto sobre o consumo e não sobre a produção. O substitutivo prevê que, do total a ser distribuído, 60% serão proporcionais à população dos municípios e 5% serão distribuídos igualmente entre todos os municípios do estado. Os demais 35% permanecem vinculados ao que dispuser a lei estadual, em observância à legislação atual.

h. **Vinculações para saúde, educação e pagamento de dívidas junto à União**

O substitutivo mantém as atuais vinculações para a saúde e para a educação, inclusive para o FUNDEB, previstas nos arts. 198, 212 e 212-A da Constituição, respectivamente.

Ademais, o substitutivo autoriza estados e municípios a vincularem as receitas do IBS e das transferências que recebem para o pagamento

de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia (art. 167, § 4º), como já ocorre com os atuais tributos.

i. Operacionalização da repartição das receitas e do creditamento

A lei complementar poderá definir que o IBS será devido no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação (art. 156-A, § 6º, da CF). Atualmente, o imposto é devido com a concretização da transação, independentemente de haver pagamento ou não, como ocorre com vendas a prazo. Esse novo procedimento permitirá a utilização de mecanismos automáticos de retenção do imposto quando da utilização de instrumentos bancários ou eletrônicos para o pagamento de operações comerciais – na forma já prevista no último parecer apresentado à PEC 110.

Outra evolução importante, também prevista no art. 156-A, § 6º, da CF (e, portanto, a critério da lei complementar), é em relação ao creditamento. A lei complementar poderá condicionar, como regra geral ou para casos específicos, o aproveitamento de créditos do IBS ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre suas aquisições de bens ou serviços. Trata-se de medida que, quando conjugada com a retenção automática do imposto, resultará em enorme redução da sonegação e da inadimplência, viabilizando a cobrança do IBS a alíquotas mais baixas.

O recolhimento do IBS será centralizado. Quando a operação ou prestação der direito a crédito, os valores recolhidos serão retidos e registrados a crédito de seu titular (art. 156-A, § 5º, da CF). Entendo ser essa uma das principais inovações do substitutivo (aproveitada do parecer da CM-RT), pois dará maior segurança ao contribuinte. Atualmente, o ressarcimento de créditos do ICMS depende de procedimentos administrativos junto à burocracia estadual, que podem demorar meses ou anos. Diante das recorrentes crises fiscais pelas quais passam os entes subnacionais, não é raro a devolução dos créditos depender de disponibilidade de caixa, sendo recorrentemente postergada.

Com a nova sistemática, o montante correspondente ao saldo credor dos contribuintes que não tiverem débitos para utilizá-lo ficará retido no Conselho Federativo do IBS e não será repassado aos governos locais. Esse mecanismo cria uma garantia absoluta de devolução dos créditos acumulados aos contribuintes, em um prazo bastante curto, que será definido na lei complementar. Os contribuintes ganham com maior segurança e um alívio significativo de seu fluxo de caixa.

j. **Gestão do IBS**

A competência administrativa dos estados, do Distrito Federal e dos municípios será exercida pelo Conselho Federativo do IBS (art. 156-B da CF), que terá como atribuições: editar as normas infralegais; uniformizar interpretação; arrecadar o imposto; efetuar as compensações; distribuir o produto da arrecadação entre os entes; e dirimir as questões suscitadas no âmbito de contenciosos administrativos entre o sujeito passivo e a administração tributária.

A instância máxima de deliberação do Conselho Federativo será a assembleia geral, onde todos os Estados, Distrito Federal e Municípios terão voto, observada a distribuição paritária dos votos entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios.

k. **Regras de transição para os tributos**

Os arts. 7º a 11 da PEC definem as regras de transição para o IBS, que substituirá o ICMS e o ISS. Como ponto de partida, define-se o ano-base como aquele em que for publicado, pelo Conselho Federativo do IBS, o regulamento do imposto, caso a publicação ocorra até 30 de junho, ou o ano seguinte, caso ocorra após essa data.

Nos dois primeiros anos subsequentes ao ano-base, o IBS terá uma alíquota de 1% e o valor recolhido poderá ser utilizado para compensar o pagamento do ICMS e do ISS (sendo esse montante posteriormente ressarcido pelo Conselho Federativo). Do terceiro ao sexto ano, as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas à razão de um quinto ao ano. Os benefícios fiscais referentes a esses dois impostos serão reduzidos na mesma proporção.

Durante essa transição, o Senado Federal fixará as alíquotas de referência do imposto. Essas serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, tomando por base cálculos elaborados pelo Conselho Federativo do IBS. As alíquotas de referência serão fixadas de modo a que o produto da arrecadação do IBS seja equivalente à redução da arrecadação do ICMS, no caso dos estados, e do ISS, no caso dos municípios. Até o quarto ano subsequente ao ano-base, essas alíquotas não poderão ser modificadas por estados e municípios, assegurando-se, portanto, uma transição neutra em termos de carga tributária.

No início do sétimo ano subsequente ao ano-base, o ICMS e o ISS serão extintos e a transição para o novo sistema tributário estará completa. Nesta complementação de voto, esclarecemos que, a partir do oitavo ano subsequente ao ano-base, as alíquotas de referência serão aquelas vigentes ao final do sétimo ano. Ademais, prevemos que os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão utilizar as respectivas alíquotas de referência como componentes para fixação de suas próprias alíquotas, o que poderá

facilitar muito o processo de transição, tornando desnecessário o cálculo das tarifas para aqueles entes que assim optarem.

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

l. Transição federativa

Os arts. 11 a 13 da PEC tratam da transição na distribuição da receita entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Pela proposta, nos primeiros vinte anos, contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, porcentagem da arrecadação do IBS destinada aos Estados e Municípios será retida e distribuída proporcionalmente à participação de cada ente na receita do ICMS e do ISS em período a ser definido na lei complementar.

A participação da receita no período de referência considerará, no caso dos Estados, a arrecadação do ICMS, deduzida a cota-parte e, no caso dos Municípios, a arrecadação de ISS, acrescida da cota-parte do ICMS recebida pelo Município. Isso significa que a transição compensará os efeitos tanto da transição para o destino quanto da mudança nos critérios de distribuição da cota-parte.

A porcentagem da arrecadação a ser retida corresponderá à razão entre a redução da receita total de ICMS e de ISS, em período a ser definido na lei complementar, corrigida monetariamente, e a receita total de IBS devida aos Estados e aos Municípios, apurada com base nas alíquotas de referência. Neste contexto, durante vinte anos todos os entes terão garantida, pelo menos, sua receita atual (considerada a cota-parte), corrigida pela inflação.

A parcela não retida da arrecadação será distribuída com base nos critérios definidos no texto da Constituição Federal, ou seja, distribuição pelo princípio do destino e atribuição ao ente adquirente do imposto incidente nas aquisições governamentais. Desse montante serão deduzidos 3%, que serão destinados a mecanismo de compensação, sendo distribuídos, sequencialmente, aos entes da federação cujo coeficiente de participação na receita total seja mais afetado pela migração do ICMS e do ISS para o IBS.

Na prática, esse mecanismo de compensação faz com que haja um limite máximo de redução no coeficiente de participação dos entes na receita do IBS, relativamente à participação atual na receita de ICMS e ISS. Não será permitida, no entanto, compensação que resulte em receita por habitante do ente superior a três vezes a média nacional.

Nos vinte anos subsequentes (ou seja, do vigésimo primeiro ao quadragésimo ano contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS), a parcela retida da receita do IBS será progressivamente reduzida, sendo extinta no final do período. Ou seja, no final do período, a receita do IBS será integralmente distribuída pelos critérios previstos no texto da Constituição, exceto pela dedução de 3% destinados ao mecanismo de compensação. O percentual de 3% será progressivamente reduzido a partir do final desse período, nos termos definidos em lei complementar.

Vale notar que, por tomar como referência a arrecadação de IBS de cada ente apurada com base nas alíquotas de referência, o mecanismo de transição proposto não é afetado pelas mudanças nas alíquotas promovidas pelos Estados e Municípios. Isso significa que o acréscimo ou redução de receita decorrente de alteração da alíquota afetará apenas a receita do próprio Estado ou Município. Para garantir o funcionamento do modelo, os entes subnacionais não poderão fixar suas alíquotas durante a transição em níveis insuficientes para garantir os valores a serem retidos.

Esse modelo de transição federativa suaviza muito o impacto da reforma sobre a receita dos estados e municípios cuja participação no total das receitas é reduzida em função da unificação do ICMS com o ISS, da adoção do princípio de destino, da destinação do imposto ao ente adquirente nas aquisições governamentais e da mudança no critério de distribuição da cota-parte do IBS. Por conta dessa suavização e dos efeitos positivos da reforma tributária sobre o crescimento, a receita de quase todos os entes da federação tende a ser beneficiada pela mudança ao longo da transição.

Por fim, o art. 14 da PEC apenas visa assegurar, durante a transição, a manutenção dos atuais critérios de vinculação e partilha de recursos previstos na Constituição.

2. Imposto Seletivo

Assim como no substitutivo da CM-RT, mantive a previsão do imposto seletivo (IS), de caráter extrafiscal. Conforme redação sugerida para o art. 153, VIII, da CF, o imposto incidirá sobre a produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, não incidindo, contudo, sobre as exportações. Nesta atualização da Complementação de Voto, alterei a redação do § 6º do art. 153 para explicitar o caráter extrafiscal do novo imposto.

É importante notar a introdução, no texto constitucional, da possibilidade de cobrança de um tributo de natureza extrafiscal com fins ambientais. Trata-se de um instrumento que poderá ser de grande relevância para a política de mitigação das mudanças climáticas, que tem ganhado destaque crescente no âmbito das políticas públicas e recentemente foi objeto de debate entre quase duzentas nações no âmbito da COP-26. Além do imposto seletivo, a PEC também prevê a possibilidade de alocação de recursos

do Fundo de Desenvolvimento Regional para a conservação do meio ambiente, conforme se detalha adiante.

O IS será de competência da União e sua arrecadação será partilhada com estados, Distrito Federal e municípios, seguindo os mesmos critérios atualmente previstos para a partilha da arrecadação do IPI. Suas alíquotas serão definidas em lei ordinária, mas poderão ser alteradas pelo Poder Executivo, dentro dos limites definidos na lei.

Pela proposta, a lei que instituir o IS estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do IPI. A proposta não prevê um prazo para a extinção do IPI, pois é possível que seja necessário manter a incidência de IPI sobre alguns produtos para viabilizar uma transição suave para as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus. Em contrapartida, a PEC estabelece que não poderá haver incidência de IPI sobre os produtos sujeitos à incidência do IS, deixando claro que não haverá risco de dupla tributação com a criação do IS.

A proposta estabelece também que, após a instituição do IS e enquanto o IPI não for extinto, a arrecadação do IS não poderá exceder a redução da arrecadação do IPI. Reforça-se assim o compromisso de não elevação da carga tributária com a reforma.

3. A Contribuição sobre Bens e Serviços

O art. 195, V, e § 15, da Constituição cria as bases constitucionais para a criação da CBS por legislação ordinária. A CBS deverá substituir a Cofins, a Cofins-importação e o PIS. Suas principais características serão:

i) incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e prestações de serviços, bem como sobre as importações desses mesmos bens, direitos e serviços;

ii) não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

iii) será não cumulativa, garantindo-se a recuperação integral dos créditos, exceto em situações previstas na Constituição, como na destinação do bem para uso ou consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei, ou quando a operação subsequente for isenta ou imune;

iv) a lei poderá instituir regimes diferenciados de tributação em que a contribuição poderá incidir sobre a receita bruta auferida em determinado período de apuração, bem como vedar a apropriação e a transferência de créditos da contribuição, em relação a instituições financeiras, serviços de crédito, câmbio e seguro, e serviços de planos de assistência à saúde;

v) assim como no caso do IBS, a lei poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o aproveitamento dos créditos ficará condicionado ao recolhimento da contribuição devida na etapa ante-

rior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; e a exigência de recolhimento parcial ou total da contribuição no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação;

vi) será possível a cobrança em uma única etapa, conforme definição em lei;

vii) a arrecadação da CBS terá as mesmas destinações atual dos impostos a serem substituídos, quais sejam, financiar a seguridade social e os programas previstos no art. 239 da Constituição, como o seguro-desemprego, o abono salarial e os repasses para o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES);

viii) mantendo o objetivo desta reforma de não aumentar a carga tributária, as alíquotas da CBS serão fixadas de forma a manter a arrecadação dos tributos que irá substituir pelo período de dois anos;

ix) a transição deverá ser mais rápida, com a extinção da Cofins, da Cofins-importação, do PIS e do PIS-importação ocorrendo quando do início da produção dos efeitos da lei que instituir a CBS;

x) não integrará a sua própria base de cálculo e nem a do IBS. Dessa forma, a CBS será calculada "por fora", e não "por dentro", garantindo maior transparência.

4. Fundo de Desenvolvimento Regional

Acredito que a reforma tributária é o momento correto para repensar as disparidades regionais existentes no País. A Constituição de 1988 manteve os importantes Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM), bem como garantiu a transferência de recursos federais para os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO). Sem dúvida, trata-se de importantes fontes de recursos. Não é exagerado dizer que parcela significativa de nossos municípios só consegue oferecer serviços essenciais à sua população, como educação e saúde, graças aos recursos do FPM. Similarmente, os recursos do FPE e dos fundos de financiamento têm contribuído para amainar as gigantescas desigualdades espaciais existentes. Mas os recursos garantidos pela Constituição de 1988 e emendas subsequentes se revelaram insuficientes para resolver essa imensa nódoa.

Por esse motivo, proponho no substitutivo (art. 159-A) criar as bases para a instituição do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). O FDR será instituído por lei complementar e será custeado exclusivamente com um percentual das receitas do IBS, que será variável em função do aumento real da arrecadação, não podendo exceder 5%. Temporariamente, caso o crescimento real da receita do IBS seja muito baixo, o financiamento

do FDR poderá ser complementado por um adicional da alíquota do IBS, não superior a 0,8 ponto percentual.

Os recursos do FDR serão alocados em projetos de infraestrutura, conservação do meio ambiente, inovação e difusão de tecnologias, bem como fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda. A lei complementar que instituir o FDR definirá os critérios de distribuição dos recursos, assegurando que 30% do montante serão destinados aos municípios e 10% do montante a investimentos em infraestrutura nos estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

No art. 22 do substitutivo, prevemos que, até 2032, os recursos do FDR serão aplicados prioritariamente na manutenção da competitividade das empresas que receberam benefícios fiscais convalidados nos termos da Lei Complementar nº 160, de 2017. O objetivo deste dispositivo, cuja aplicação será regulamentada por lei complementar, é contribuir para a segurança jurídica dos contribuintes – que realizaram investimentos com base nos incentivos convalidados – na transição para o novo sistema tributário proposto na presente PEC. Como a Lei Complementar 160 já previa a extinção dos benefícios em 2033, o prazo proposto para a alocação preferencial dos recursos do FDR é compatível com o prazo previsto para a vigência dos benefícios.

5. Outros temas

Além das mudanças nos tributos sobre bens e serviços, que são o cerne da proposta, estou sugerindo algumas outras mudanças no texto constitucional, sendo as mais importantes descritas a seguir.

A primeira mudança consiste na definição de que, sempre que possível, a concessão de incentivos regionais, previstos no art. 43, § 2º, III, da Constituição, considerará critérios de conservação do meio ambiente.

A segunda é a definição de que o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (imposto sobre heranças e doações) será progressivo.

A terceira medida consiste na ampliação do escopo de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), de forma a alcançar não apenas veículos terrestres, mas também veículos aquáticos e aéreos. Junto com a progressividade do imposto sobre heranças e doações, trata-se de medida importante para aumentar a progressividade do sistema tributário brasileiro, na medida em que viabilizará a tributação de veículos aquáticos e aéreos de luxo, como lanchas e jatinhos, que hoje não são alcançados pelo IPVA.

Complementando essa medida, define-se que as alíquotas do IPVA poderão ser diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo

de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos, e propõe-se que lei complementar defina as alíquotas máximas e mínimas do imposto. Adicionalmente, propõe-se a não incidência de IPVA para veículos de uso comercial destinados exclusivamente ao transporte público de passageiros e ao transporte de cargas, bem como sobre veículos aquáticos destinados à pesca artesanal e a às populações indígenas e ribeirinhas. Vale destacar que a mudança proposta pode representar uma importante redução de custos para os transportadores autônomos de carga – que vem sendo fortemente afetados pela alta do preço dos combustíveis no país.

A quarta mudança trata do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), definindo que este terá sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos (por lei ou decreto municipal), observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel.

A quinta mudança é a introdução de um novo parágrafo no art. 167 da Constituição, impedindo a criação de despesa heterônoma, ou seja, a criação por um ente da federação de despesas para outros entes da federação, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira ou sem a correspondente transferência de recursos. Esse dispositivo não se aplica no caso de obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e no caso da elevação do salário mínimo.

Por fim, através do art. 19 da presente PEC, sugere-se uma alteração no art. 20 da Constituição Federal, definindo que não são bens da União – e, portanto, não estão sujeitos à cobrança de laudêmio – os terrenos de marinha localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e as unidades ambientais federais.

6. Atualização do Relatório e do Substitutivo em março de 2022

Desde a apresentação da última versão de meu relatório, no dia 23 de fevereiro de 2022, dezenas de emendas foram apresentadas pelos membros desta Comissão, algumas das quais foram acolhidas. Destaco que as alterações no relatório se restringiram à acolhida dessas emendas. Basicamente, trazem as seguintes inovações ao substitutivo:

Ao acolher a Emenda nº 220, de autoria do Senador Plínio Valério (PSDB/AM), o comando contido no § 2º recebeu redação mais direta, esclarecendo que o Estado do Amazonas participará na arrecadação do IBS decorrente de operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, nos termos da lei complementar.

Já as Emendas de nºs 231 e 232, propostas pelo Senador Fabiano Contarato (PT/ES), foram parcialmente acolhidas, na medida em que acrescentei, ao inciso III do § 8º do art. 156-A, a possibilidade de a lei complementar prever o ressarcimento integral das despesas com IBS realizadas pela população de baixa renda. A redação anterior contemplava apenas a devolução parcial. O benefício, mais do que justo, poderá ser exercido de forma plena, eliminando a regressividade da tributação indireta.

Também acolhi a Emenda nº 233, da estimada Senadora Mara Gabrilli (PSDB/SP), acrescendo o inciso VI ao § 1º do art. 155, para prever a imunidade de ITCMD sobre doações e transmissões efetuadas em favor de organizações da sociedade civil ou de institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos. O objetivo é não onerar a transferência de recursos para atividades socialmente meritórias, como a atividade científica, tão carente de apoio em nosso País.

Igualmente acolhi a Emenda nº 248, de autoria do Senador Jorginho Mello (PL/SC), incluindo no inciso V do § 3º do art. 146 a possibilidade de recolhimento da CBS separadamente pelas empresas do Simples e modificando o inciso VI do § 3º do art. 146 para possibilitar que as empresas do Simples possam transferir créditos do IBS e da CBS, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime unificado. Por meio desta emenda, ainda se acrescentou o § 21 ao art. 195, prevendo a possibilidade de a lei da CBS instituir regimes especiais e favorecidos de tributação, nos moldes do que já estava previsto para o IBS.

Outra inovação acolhida foi proposta pela Senadora Simone Tebet na Emenda nº 250, qual seja a inclusão a destinação mínima de 3% das receitas do IBS para o Fundo de Desenvolvimento Regional. Antes havia o limite máximo de 5%, mas não havia a definição de um percentual mínimo a ser alocado ao Fundo.

As emendas 222, 230, 240, 242, 245 e 246, de múltiplos autores, foram acolhidas parcialmente porque, embora não incorporadas expressamente ao substitutivo, a concretização do propósito a que visam foi delegada à lei complementar que instituirá o IBS ou à lei ordinária que instituirá a CBS.

Por fim, foi feita uma correção de redação no art. 92-B, que o Substitutivo acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O dispositivo mencionava equivocadamente o art. 90 do ADCT, quando o correto seria fazer remissão ao art. 92.

7. Consolidação do relatório em face dos acordos feitos na CCJ no dia 6 de abril de 2022

A presente versão do relatório consolida as alterações resultantes dos acordos firmados oralmente, por ocasião da apreciação dos requerimentos de destaque, durante a reunião da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) realizada no dia 6 de abril de 2022.

As alterações resumiram-se a:

8. Próximos passos

A reforma dos tributos sobre o consumo de bens e serviços é uma das agendas mais importantes do Brasil – não apenas por seu impacto extremamente positivo sobre o crescimento do país, mas também por contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais. Essa reforma torna-se ainda mais urgente com o avanço do processo de adesão do Brasil à OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), pois a tributação de bens e serviços é uma das áreas em que nosso país mais se afasta das boas práticas internacionais.

Após mais de dois anos de amplo diálogo e amadurecimento, espero que o Congresso Nacional aprove esta PEC na forma do substitutivo que estou apresentando. Contudo, é importante lembrar que a transformação desta PEC em emenda constitucional é apenas o primeiro – e fundamental – passo para uma série de alterações legislativas que terão de ser feitas. A PEC cria a base constitucional que permitirá a aprovação do IBS subnacional, por meio de lei complementar, e da CBS e do IS, por lei ordinária. O caminho é longo, mas o passo crucial já foi dado!

III – VOTO

Diante do exposto, voto pela aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, com acatamento integral ou parcial das Emendas de número 5, 7, 11, 13, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 31, 32, 36, 46, 53, 63, 71, 72, 73, 77, 84, 88, 91, 94, 99, 118, 119, 121, 122, 130, 132, 133, 135, 147, 150, 152, 158, 159, 160, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 182, 184, 188, 194, 197, 211, 215, 218, 219, 220, 222, 230, 231, 232, 233, 238, 240, 242, 245, 246, 248 e 250, e rejeição das demais, na forma do seguinte substitutivo:

EMENDA Nº - CCJ (SUBSTITUTIVO)

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110, DE 2019

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60, § 3º, da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 43.

.....

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o inciso III do § 2º deste artigo considerará critérios de conservação do meio ambiente." (NR)

"**Art. 61.**

.....

§ 3º Observadas as hipóteses previstas neste artigo, a iniciativa da lei complementar que institui e disciplina o imposto previsto no art. 156-A poderá caber também ao Conselho previsto no art. 156-B." (NR)

"**Art. 62.**

.....

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada." (NR)

"**Art. 105.**

.....

I –.....

j) as causas e os conflitos entre os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e o Conselho previsto no art. 156-B, que envolvam o imposto previsto no art. 156-A;" (NR)

"**Art. 145.**

.....

§ 1º Sempre que possível, os tributos terão caráter pessoal e serão graduados, de forma progressiva, conforme a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

.....

§ 3º Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores dos cargos exclusivos de Estado das carreiras mencionadas no inciso XXII do art. 37.

....." (NR)

"**Art. 146.**

.....

III –.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, V e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§1º.....

V – o sujeito passivo poderá optar pelo pagamento do imposto a que se refere o art. 156-A e da contribuição a que se refere o art. 195, V, nos termos previstos naqueles artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime unificado de que trata este parágrafo;

VI – na hipótese de o recolhimento do imposto a que se refere o art. 156-A e da contribuição a que se refere o art. 195, V, ser feito por meio do regime unificado de que trata o caput deste parágrafo:

a) será permitida a transferência de créditos do imposto e da contribuição em montante equivalente ao cobrado por meio do regime unificado;

b) não será permitida a apropriação de créditos do imposto e da contribuição pelas empresas sujeitas ao regime unificado.

§ 2º Para os fins previstos na alínea "c" do inciso III deste artigo, será assegurado que a tributação incidente sobre a cooperativa e seus cooperados, pessoas físicas ou jurídicas, não resultará mais gravosa do que a que recairia sobre as mesmas operações, se por eles realizadas no mercado sem a presença da cooperativa." (NR)

"**Art. 150**.

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"Art. 153.

.....

VIII – produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII deste artigo.

.....

§ 3º O imposto previsto no inciso IV deste artigo:

.....

V – não incidirá concomitantemente sobre bens tributados pelo imposto de que trata o inciso VIII deste artigo.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII deste artigo terá caráter extrafiscal e:

I – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

II – integrará a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V;

III – não incidirá sobre as exportações." (NR)

"**Art. 155**.

.....

III – propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos.

§ 1º

.....

V – será progressivo;

VI – não incidirá sobre as transmissões e doações a organizações da sociedade civil e a institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

.....

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I, II e VIII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir

sobre operações e prestações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....

§ 6º

.....

I – terá alíquotas máximas e mínimas fixadas por lei complementar, que regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes;

III – não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente ao transporte público de passageiros e ao transporte de cargas, e sobre veículos aquáticos destinados à pesca artesanal e às populações indígenas e ribeirinhas que os utilizem para atividades de subsistência, nos termos de lei complementar." (NR)

"**Art. 156.**

.....

§ 5º O imposto previsto no inciso I do *caput* deste artigo terá sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos, observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel, não se aplicando o disposto no art. 150, I." (NR)

SEÇÃO V-A
Do Imposto dos Estados, Distrito Federal e Municípios

"**Art. 156-A**. O imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será instituído por lei complementar.

§ 1º O imposto atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços;

II – incidirá também sobre importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

IV – terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V deste parágrafo;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo será uniforme para todas as operações com bens ou prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – a alíquota do imposto aplicável a cada operação ou prestação será a soma das alíquotas:

a) do Estado ou Distrito Federal de destino da operação ou prestação, nos termos do inciso III do § 7º deste artigo; e

b) do Município de destino da operação ou prestação, nos termos do inciso III do § 7º deste artigo;

VIII – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações e prestações imediatamente anteriores, ressalvadas, exclusivamente, as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a da contribuição prevista no art. 195, V;

X – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, inclusive alíquota zero, redução de base de cálculo ou crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em valor menor que o decorrente da aplicação das alíquotas nominais sobre a base de cálculo integral, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XII – será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente;

XIII - não incidirá sobre a intermediação financeira.

§ 2º O imposto de que trata esse artigo alcança negócios jurídicos e outras operações e prestações a eles equiparáveis, tais como:

I – alienação;

II – troca ou permuta;

III – locação;

IV – cessão, disponibilização, licenciamento;

V – arrendamento mercantil;

VI – prestação de serviços.

§ 3º O disposto no inciso III do § 1º deste artigo, não se aplica:

I – caso o bem ou serviço seja destinado a uso ou consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei complementar;

II – nos casos em que a operação ou prestação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta, exceto nas hipóteses expressamente previstas em lei complementar.

§ 4º A lei complementar definirá o sujeito passivo do imposto, que poderá ser, inclusive, a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação ou prestação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 5º Para fins do sistema de arrecadação centralizada, o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação:

I – será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito, nos termos do inciso VIII do § 1º e do § 3º deste artigo;

II – será distribuído ao Estado ou Distrito Federal e ao Município do destino da operação ou prestação, conforme as respectivas alíquotas, nos demais casos.

§ 6º Lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos do imposto ficará condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

II – a exigência de recolhimento parcial ou total do imposto no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação.

§ 7º Lei complementar disporá sobre:

I – os critérios para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, nos termos do § 5º deste artigo, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações e prestações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras específicas de distribuição aplicáveis aos regimes diferenciados, especiais e simplificados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo sujeito passivo;

III – os critérios para a definição do local de destino da operação ou prestação, que poderá ser, inclusive, o da entrega e disponibilização do bem, o da localização do bem, o da prestação do serviço ou o do domicílio do adquirente do bem ou do tomador do serviço;

IV – o processo administrativo tributário do imposto.

§ 8º Observada a aplicação homogênea em todos os Estados, Distrito Federal e Municípios, a lei complementar:

I – disporá sobre a instituição de regimes diferenciados de tributação para:

a) combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, hipótese em que:

1. o imposto poderá incidir uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, admitida a não aplicação do disposto no inciso VIII do § 1º deste artigo;

2. as alíquotas do imposto poderão ser uniformes em todo o território nacional, diferenciadas por produto e específicas, por unidade de medida, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto nos incisos V e VI do § 1º deste artigo;

3. poderá ser concedido crédito nas aquisições de combustíveis e lubrificantes para consumo por sujeito passivo do imposto;

b) serviços financeiros e operações com bens imóveis, inclusive em relação a:

1. hipóteses em que o imposto incidirá uma única vez, admitida a não aplicação do disposto no inciso VIII do § 1º deste artigo;

2. alterações na base de cálculo, nas regras de creditamento e nas alíquotas, que poderão ser uniformes em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto nos incisos V e VI do § 1º deste artigo;

II – disporá sobre a instituição de regimes especiais e favorecidos de tributação, por meio de:

a) isenção ou adoção de alíquotas reduzidas;

b) devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços;

c) alteração nas regras de creditamento;

III – preverá os critérios e a forma pela qual será realizada a devolução, total ou parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços, vedada qualquer medida tendente a contingenciá-la;

IV – poderá prever, em relação às operações e prestações contratadas pela administração pública direta dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como pelas autarquias e fundações públicas por eles instituídas e mantidas:

a) hipóteses de não incidência do imposto, assegurada ao sujeito passivo a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

b) a destinação integral do produto da arrecadação do imposto ao ente federativo adquirente ou contratante, vedado o tratamento diferenciado entre esferas federativas.

"**Art. 156-B**. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, nos termos e

limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º Lei complementar disporá sobre o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, entidade pública de regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, observado o seguinte:

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios participarão da assembleia geral, que funcionará como instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária, sendo os votos distribuídos de forma paritária entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios;

II – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

III – o controle externo do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços será exercido pela assembleia geral com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

IV – na cobrança, fiscalização e representação judicial e extrajudicial relativas ao imposto de que trata o art. 156-A, as administrações tributárias e as procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarão de forma coordenada com o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços; e

V – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços disporá sobre sua organização, funcionamento, atribuições e controle interno.

§ 2º Caberá à lei complementar definir:

I – a forma de representação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na Assembleia Geral de que trata o inciso I do § 1º deste artigo;

II – a estrutura e a governança do Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços;

III – os critérios para a distribuição dos votos na assembleia geral entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, observado o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 3º Os servidores em exercício no Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços e os servidores de carreira da administração tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios estarão sujeitos ao limite de remuneração aplicável aos servidores da União e à disciplina estabelecida em lei complementar no que se refere a responsabilidade funcional, correição e sanções administrativas."

"**Art. 158.**

.....

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

b) do produto da arrecadação distribuída ao Estado do imposto de que trata o art. 156-A.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, "a", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 60% (sessenta por cento), no mínimo, na proporção da população;

II – até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos;

III – 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado." (NR)

"**Art. 159.**

.....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados

e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º.

.....” (NR)

“**Art. 159-A.** Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, nos termos do disposto no art. 170, VII, que será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A destinado a cada ente da Federação, não superior a 5% (cinco por cento) nem inferior a 3% (três por cento).

§ 1º Os percentuais a que se refere o caput poderão ser variáveis em função do aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A.

§ 2º A lei complementar prevista no caput estabelecerá critérios para:

I – a alocação dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional em:

a) fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda;

b) estudos, projetos e obras de infraestrutura;

c) inovação e difusão de tecnologias;

d) conservação do meio ambiente.

II – a distribuição dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, observada a destinação de no mínimo:

a) 30% (trinta por cento) do montante para os Municípios;

b) 10% (dez por cento) do montante para investimentos em infraestrutura nos Estados de origem de produtos primários destinados à exportação.

§ 3º Observado o disposto no § 2º deste artigo, caberá ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município a decisão quanto ao emprego dos recursos recebidos do Fundo de Desenvolvimento Regional.”

“**Art. 161.**

.....

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

.....” (NR)

“**Art. 167.**

.....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas "a", "b", "d" e "e" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

.....

§ 7º Não se admitirá imposição ou transferência de qualquer encargo financeiro, inclusive decorrente da prestação de serviço público e despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo, na forma do inciso IV do art. 7º." (NR)

"**Art. 195.**

.....

V – sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e prestações de serviços;

.....

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do *caput* deste artigo:

I – incidirá também sobre importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual, qualquer que seja sua finalidade;

II – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

III – será não cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações e prestações imediatamente anteriores, ressalvadas, exclusivamente, as hipóteses previstas nesta Constituição.

IV – não integrará a sua própria base de cálculo, nem a do imposto previsto no art. 156-A.

§ 16. O disposto no inciso III do § 15 deste artigo não se aplica:

I – caso o bem ou serviço seja destinado a uso ou consumo de pessoa física, nos casos previstos em lei;

II – nos casos em que a operação ou prestação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta, exceto nas hipóteses expressamente previstas em lei.

§ 17. A lei poderá instituir regimes diferenciados de tributação em que a contribuição de que trata o inciso V do *caput* deste artigo poderá incidir sobre a receita bruta auferida em determinado período de apuração, bem

como vedar a apropriação e a transferência de créditos da contribuição, em relação a instituições financeiras, a serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, e a serviços de planos de assistência à saúde.

§ 18. A lei definirá o sujeito passivo da contribuição prevista no inciso V do *caput,* que poderá ser, inclusive, a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação ou prestação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 19. A lei poderá estabelecer, em relação à contribuição prevista no inciso V do *caput* deste artigo, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos da contribuição ficará condicionado ao recolhimento da contribuição devida na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento da contribuição incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

II – a exigência de recolhimento parcial ou total da contribuição no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação.

§ 20. A lei poderá, em relação à contribuição prevista no inciso V do *caput*:

I – definir bens ou serviços sobre os quais a contribuição será cobrada em uma única etapa, quaisquer que sejam as suas finalidades;

II – definir a incidência da contribuição conforme o disposto no art. 156-A, § 2º.

§ 21. A lei disporá sobre a instituição de regimes especiais e favorecidos de tributação com relação à contribuição de que trata o inciso V do caput, por meio de:

I - isenção ou adoção de alíquotas reduzidas;

II - devolução total ou parcial da contribuição aos adquirentes dos bens e serviços;

III - alteração nas regras de creditamento.” (NR)

“**Art. 198.**

.....

§ 2º

.....

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, “a”, e II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, “b” e § 3º.

....." (NR)

"**Art. 212-A.**

.....

II – os fundos referidos no inciso I do *caput* deste artigo serão constituídos por:

a) 20% (vinte por cento) das parcelas dos Estados e do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A;

b) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do *caput* do art. 155, o inciso II do *caput* do art. 157, os incisos II, III e IV do *caput* do art. 158 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 92-B**. A lei complementar que instituir o imposto previsto no art. 156-A e a lei que instituir a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, estabelecerão, nos termos dos arts. 40, 92 e 92-A deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o tratamento tributário favorecido da Zona Franca de Manaus, podendo inclusive prever alterações nas alíquotas ou nas regras de creditamento, não se aplicando o disposto no inciso X do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal.

§ 1º As leis previstas no *caput* deste artigo também estabelecerão o tratamento tributário das zonas de processamento de exportações.

§ 2º O estado do Amazonas participará na arrecadação decorrente das operações e prestações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, nos termos de lei complementar, sem prejuízo do disposto no art. 156-A, § 1º, VII, da Constituição Federal."

"**Art. 104.**

.....

IV – os Estados reterão os repasses previstos nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

....." (NR)

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 146.**

.....

III –.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

.....” (NR)

“**Art. 239.** A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 146.**

.....

III –.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 156-A, e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

.....” (NR)

“**Art. 150.**

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

.....” (NR)

“**Art. 212-A.**

.....

II –.....

b) 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do *caput* do art. 155, o inciso II do *caput* do art. 157, os incisos II, III e IV do *caput* do art. 158, as alíneas "a" e "b" do inciso I, o inciso II do *caput* do art. 159 desta Constituição;

....." (NR)

Art. 5º O art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 82**. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil." (NR)

Art. 6º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 62.**

.....

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

....." (NR)

"**Art. 150.**

.....

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"**Art. 153.**

.....

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, V e VIII.

....." (NR)

"**Art. 159.**

.....

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto de que trata o art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), na seguinte forma:

.....

II – do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações.

.....” (NR)

Art. 7º Observarão o disposto nos arts. 8º a 14 desta Emenda Constitucional e na lei complementar a que se refere o *caput* do art. 156-A da Constituição Federal:

I – a extinção dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal;

II – a instituição do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal.

Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 8º a 15 desta Emenda Constitucional, considera-se ano-base:

I – o ano em que for publicado, pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, o regulamento do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

II – o ano subsequente ao da publicação do regulamento do imposto, caso a publicação ocorra após 30 de junho.

Art. 8º No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano-base:

I – o imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota de 1% (um por cento);

II – o montante recolhido na forma do inciso I pelas empresas, entidades a elas equiparadas ou importadores poderá ser compensado com o montante por elas devido a título de pagamento dos impostos a que se referem o art. 155, II, e o art. 156, III, ambos da Constituição Federal;

III – o Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços determinará a transferência, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, de recursos em montante equivalente às compensações a que se refere o inciso II.

Art. 9º Do terceiro ao sexto anos subsequentes ao ano-base, as alíquotas dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 4/5 (quatro quintos) no terceiro ano;

II – 3/5 (três quintos) no quarto ano;

III – 2/5 (dois quintos) no quinto ano;

IV – 1/5 (um quinto) no sexto ano.

§ 1º Os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Ficam extintos, a partir do sétimo ano subsequente ao ano-base, os impostos referidos no *caput* deste artigo.

Art. 10. Resolução do Senado Federal fixará as alíquotas de referência estadual, distrital e municipal do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, segundo critérios definidos em lei complementar.

§ 1º Do terceiro ao sétimo anos subsequentes ao ano-base, as alíquotas de referência serão fixadas de modo a que o produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, seja equivalente à redução da arrecadação:

I – no caso dos Estados e do Distrito Federal, do imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição Federal;

II – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, do imposto a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.

§ 2º A partir do oitavo ano subsequente ao ano-base, as alíquotas de referência serão aquelas vigentes no final do período referido no § 1º deste artigo.

§ 3º A alíquota de referência da respectiva esfera federativa será aplicada:

I – obrigatoriamente, no terceiro e quarto anos subsequentes ao ano base;

II – até que sobrevenha lei específica estadual, distrital ou municipal de que trata o art. 156-A, § 1º, V, da Constituição Federal, a partir do quinto ano subsequente ao ano-base.

§ 4º É autorizada a utilização da alíquota de referência como componente para fixação da alíquota pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 11. Do terceiro ao vigésimo segundo anos subsequentes ao ano-base, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Do produto da arrecadação destinado a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município, nos termos do art. 156-A, § 5º, II, e § 8º, IV, "b", da Constituição Federal, apurado com base nas respectivas alíquotas de referência, será retido percentual correspondente à razão entre os seguintes montantes:

I – a redução da receita dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, corrigida monetariamente; e

II – a receita do imposto a que se refere o art. 156-A, apurada com base nas alíquotas de referência, devida ao conjunto dos Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 156-A, § 5º, II e § 8º, IV, "b", ambos da Constituição Federal.

§ 2º O montante retido na forma do § 1º deste artigo será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à participação de cada ente na receita dos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal, devendo ser considerada:

I – no caso dos Estados, a arrecadação própria do imposto de que trata o art. 155, II, deduzida a parcela transferida aos Municípios, nos termos do art. 158, IV, "a", ambos da Constituição Federal;

II – no caso do Distrito Federal, a arrecadação própria dos impostos de que tratam os arts. 155, II, e 156, III, ambos da Constituição Federal;

III – no caso dos Municípios, a soma da arrecadação própria do imposto de que trata o art. 156, III, e das parcelas creditadas na forma do art. 158, IV, "a", ambos da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, "b", da Constituição Federal, aos recursos distribuídos aos Estados na forma do § 2º deste artigo.

§ 4º Da parcela do produto da arrecadação do imposto destinada a cada ente, apurada nos termos do art. 156-A, § 5º, II e § 8º, IV, "b", da Constituição Federal, não retida nos termos do § 1º deste artigo, serão destinados 3% (três por cento), sequencialmente, aos entes da federação que apresentarem os menores coeficientes na razão entre os seguintes montantes:

I – participação de cada ente na arrecadação do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, apurada com base nas respectivas alíquotas de referência;

II – participação de cada ente na arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155, II e 155, III, ambos da Constituição Federal.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º deste artigo:

I – será considerada como arrecadação do ente a apurada após a aplicação do disposto no art. 158, IV "a" e "b", da Constituição Federal;

II – a arrecadação por habitante do ente considerada para fins do cálculo da participação a que se refere o inciso II do § 4º deste artigo não poderá ser superior a três vezes a média nacional da respectiva esfera da federação.

§ 6º É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto previsto no art. 156-A, da Constituição Federal, inferiores às necessárias para garantir a retenção de que trata o § 1º deste artigo.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, a participação na arrecadação a que se refere o § 2º do art. 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias será considerada receita auferida pelo estado do Amazonas.

§ 8º Lei complementar disciplinará o disposto neste artigo.

Art. 12. Do vigésimo terceiro ao quadragésimo segundo anos subsequentes ao ano-base:

I - a parcela do produto da arrecadação do imposto retida nos termos do § 1º do art. 11 será progressivamente reduzida, sendo extinta no último ano do período;

II – aplicam-se os demais dispositivos previstos no art. 11.

Art. 13. A partir do quadragésimo terceiro ano subsequente ao ano base, o percentual a que se refere o § 4º do art. 11 será progressivamente reduzido, nos termos de lei complementar.

Parágrafo único. Até que o percentual de que trata este artigo seja reduzido a zero, aplicam-se os critérios de distribuição previstos nos §§ 4º e 5º do art. 11.

Art. 14. Os recursos distribuídos na forma dos arts. 11 a 13:

I - serão considerados como receita de impostos do respectivo ente federativo, para fins do disposto nos arts. 29-A, 37, XXII, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212 e 216, § 6º, todos da Constituição Federal;

II - poderão ser vinculados para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, da Constituição Federal.

§1º Integrarão os fundos de que trata o art. 212-A da Constituição Federal:

I – os recursos distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal nos termos dos arts. 11 a 13, observados os percentuais definidos no inciso II, "a", do referido art. 212-A;

II – os recursos distribuídos aos Municípios na forma do art. 11, § 2º, observado, para cada Município, o percentual definido no inciso II, "b", do referido art. 212-A, aplicado proporcionalmente à razão entre a parcela creditada na forma do art. 158, IV, "a", da Constituição Federal, e o valor apurado na forma do art. 11, § 2º, III.

§2º Até que lei estadual disponha sobre a matéria, a entrega dos recursos nos termos do art. 158, § 2º, II observará os critérios estabelecidos na lei estadual a que se refere o art. 158, § 1º, II, ambos da Constituição Federal.

Art. 15. Os saldos credores existentes ao final do sexto ano subsequente ao ano-base relativos ao imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição Federal serão ressarcidos aos contribuintes pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º O ressarcimento de que trata este artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento seja admitido pela legislação em vigor e homologados pelos respectivos entes da Federação, observadas as seguintes diretrizes:

I – apresentado o pedido de homologação, o ente da federação deverá se pronunciar em prazo máximo estabelecido na lei complementar referida no *caput* desse artigo;

II – na ausência de posicionamento sobre o pedido de homologação no prazo previsto no inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados automaticamente homologados.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se como saldo credor relativo aos tributos referidos no *caput*:

I – todos os créditos relativos às mercadorias e serviços adquiridos pelos contribuintes que não tenham sido aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação, independentemente de sua destinação;

II – outros valores relativos ao imposto referido no *caput*, cujo ressarcimento ou restituição seja devido aos contribuintes em função de decisão judicial transitada em julgado.

§ 3º Por opção do contribuinte, o ressarcimento previsto no *caput* poderá ser efetuado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente, observado que:

I – as características dos títulos serão definidas em lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos;

II – os títulos serão remunerados pela taxa básica de juros, estabelecida pelo Banco Central do Brasil;

III – o valor correspondente ao principal e aos juros dos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, hipótese na qual será deduzido do montante a ser transferido pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços para o respectivo ente.

§ 4º Os Estados e o Distrito Federal poderão elevar, temporariamente, a alíquota do imposto sobre bens e serviços, para fins de pagamento do serviço da dívida a que se refere este artigo, hipótese na qual o incremento da arrecadação, até o limite do serviço da dívida, não estará sujeito às vinculações e partilhas a que se referem os arts. 158, IV, "b", 198, 212 e 212-A, todos da Constituição Federal.

§ 5º Lei complementar:

I – poderá permitir a conversão em títulos da dívida pública de parcela dos saldos credores referidos neste artigo, antes do prazo previsto no *caput*, observado o disposto no § 3º deste artigo;

II – estabelecerá critérios para a aplicação do disposto no § 4º deste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo se aplica também a créditos do imposto referido no *caput* que venham a ser reconhecidos após o prazo nele estabelecido.

Art. 16. Caso o aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal seja inferior a parâmetro estabelecido na lei complementar a que se refere o art. 159-A da Constituição Federal, o

financiamento do Fundo de Desenvolvimento Regional poderá ser complementado por adicional de alíquota do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal, não superior a oito décimos de ponto percentual.

§ 1º Resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá o adicional de alíquota de que trata o *caput*.

§ 2º O adicional de alíquota de que trata o *caput* poderá ser variável em função do aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da Constituição Federal.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se até que o aumento real da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A alcance o parâmetro estabelecido na lei complementar a que se refere o art. 159-A, ambos da Constituição Federal.

Art. 17. A lei que instituir o imposto previsto no art. 153, VIII, estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do imposto previsto no art. 153, IV, ambos da Constituição Federal.

§ 1º Durante o prazo previsto no *caput*, as alíquotas do imposto previsto no art. 153, VIII, serão fixadas de modo a que o produto de sua arrecadação não exceda a redução da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, ambos da Constituição Federal.

§ 2º A lei que instituir o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal, regulamentará o disposto no § 1º, em especial no tocante à forma de aferição da elevação e da redução da arrecadação dos impostos nele referidos, bem como à forma de ajuste na hipótese de desvios em relação ao critério proposto.

§ 3º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, a entrega dos recursos relativos ao imposto previsto no art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com a redação dada por esta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações.

Art. 18. Nos primeiros dois anos após a sua instituição, as alíquotas da contribuição prevista no art. 195, V, serão fixadas de modo a que o produto de sua arrecadação seja equivalente à redução da arrecadação das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. A lei que instituir a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, regulamentará o disposto neste artigo.

Art. 19. O art. 20 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 20**.

….....

VII – os terrenos de marinha e seus acrescidos, excluídos, destes, os localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e as unidades ambientais federais;

…..." (NR)

Art. 20. Até o início da produção de efeitos da lei complementar a que se refere o art. 155, § 6º, I, da Constituição Federal, o imposto a que se refere o art. 155, III, da Constituição Federal, seguirá sendo cobrado segundo os critérios vigentes anteriormente à publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 21. Até sua extinção, não integrarão a base de cálculo do imposto a que se refere o art. 156-A e da contribuição a que se refere o art. 195, V, ambos da Constituição Federal:

I – os impostos a que se referem o art. 155, II, e o art. 156, III, inclusive a parcela recolhida pelo sujeito passivo nos termos do art. 150, § 7º, todos da Constituição Federal;

II – as contribuições a que se referem o art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal.

Art. 22. Até 2032, os recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional recebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão aplicados prioritariamente na manutenção da competitividade das empresas que receberam isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, que tenham sido reconhecidos nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 1º A aplicação dos recursos nos termos deste artigo tem como objetivo compensar as empresas de que trata o *caput*, em decorrência da redução das alíquotas e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, nos termos do art. 9º desta Emenda Constitucional.

§ 2º A lei complementar que instituir o Fundo de Desenvolvimento Regional, de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, regulamentará o disposto neste artigo.

Art. 23. Para a atender ao disposto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, o Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, no prazo de um ano após a promulgação desta emenda, proposições legislativas visando reduzir a tributação sobre o consumo de bens e serviços e aumentar a tributação sobre renda, riqueza e patrimônio.

Art. 24. A lei complementar que instituir o imposto previsto no art. 156-A preverá regimes especiais e favorecidos de tributação, nos termos do art.

156-A, § 8º, II, na prestação dos serviços de que tratam os arts. 197 e 209 da Constituição Federal.

Art. 25. Ficam revogados:

I – a partir do início da produção de efeitos da lei que instituir a contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, o art. 195, IV e § 12, da Constituição Federal;

II – a partir do sétimo ano subsequente ao ano-base de que trata o parágrafo único do art. 7º desta Emenda Constitucional:

a) os arts. 155, II e §§ 2º a 5º, 156, III e § 3º, 158, IV, "a", e § 1º, e 161, I, todos da Constituição Federal; e

b) os arts. 80, II, 82, §§ 1º e 2º, 83 e 99, todos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – ao final do prazo a que se refere o *caput* do art. 17 desta Emenda Constitucional, o art. 153, IV e § 3º, da Constituição Federal.

Art. 26. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação ao art. 3º, a partir do início da produção de efeitos da lei que instituir a contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

II – em relação aos arts. 4º e 5º, a partir do sétimo ano subsequente ao ano-base de que trata o parágrafo único do art. 7º desta Emenda Constitucional;

III – em relação ao art. 6º, ao final do prazo a que se refere o *caput* do art. 17 desta Emenda Constitucional;

IV – em relação ao art. 19, a partir do primeiro ano subsequente ao de publicação desta Emenda Constitucional; e

V – em relação aos demais dispositivos, na data da sua publicação.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator

Anexo: Quadro descritivo das emendas apresentadas

Nº	AUTOR	RESUMO	ANÁLISE	JUSTIFICATIVA
EMENDA 1 - PEC 110/2019	Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS)	Inclui a Região Sul entre as áreas contempladas pelos fundos constitucionais de financiamento e amplia para 4% a participação desses fundos na arrecadação do IR e do IPI.	Rejeitada	A emenda não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não é promover redistribuição de receitas federativas.
EMENDA 2 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Obriga as plataformas de intermediação de mão de obra, como aplicativos de transporte ou de entrega de refeições, a fazer o equivalente a um desconto na fonte da contribuição previdenciária dos trabalhadores que utilizam tais plataformas para oferecer seus serviços; estabelecer uma alíquota de 5% sobre o valor arrecadado a título de comissões pelas plataformas de intermediação de mão de obra; enumera os tipos de pagamento efetuados (p. ex., auxílio alimentação) excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária; limita a contribuição previdenciária sobre a folha de salários a uma alíquota entre 11% e 15%, com o piso incidindo sobre as empresas que pagam salários médios mais altos e contratam mais pessoas; e fixa em 13% da folha de salários a alíquota patronal devida por empresas prestadoras de serviços.	Rejeitada	A emenda não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não é alterar regras previdenciárias.
EMENDA 3 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Estende a imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto às instituições e organizações religiosas, inclusive às entidades beneficentes por estas instituídas e mantidas e às remessas de recursos para o exterior; e amplia a cesta de tributos objeto da imunidade, incluindo a contribuição para a seguridade social.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não inclui a alteração de regras previdenciárias ou de imunidades previstas no art. 150 da Constituição Federal.
EMENDA 4 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Veda a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e a instituição de tributos sobre igrejas, instituições e organizações religiosas e templos de qualquer culto, bem como suas organizações assistenciais e beneficentes, abrangendo: propriedade, posse e manutenção de bens móveis e imóveis; renda decorrente da prestação de serviços ou da exploração econômica	Rejeitada	Idem à Emenda nº 3.

		de direitos e de bens móveis e imóveis; bens, serviços, insumos ou obras, inclusive de arte adquiridos, inclusive no exterior, para emprego nas igrejas, templos religiosos ou lugares sagrados; operações financeiras, incluindo a remessa de recursos para fins de manutenção de entidade congênere ou não, ou atividade de caráter assistencial ou missionária no país ou no exterior; e bens, valores e direitos transferidos, cedidos ou doados a qualquer título para desempenho de suas atividades institucionais ou para sua manutenção, inclusive os valores despendidos, a qualquer título, com os ministros de confissão religiosa e membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, dentre outros.		
EMENDA 5 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Dispõe sobre: adoção do conceito de crédito financeiro no momento da aquisição de bens e serviços; devolução de eventuais saldos credores do IBS; aplicação do cálculo "por fora" e não inclusão do IBS e do IS na base de cálculo de outros tributos, bem como de outros tributos nas suas bases; devolução dos saldos credores dos tributos federais e estaduais; devolução dos resíduos tributários e previdenciários vinculados à exportação; garantia, em relação ao IBS, de manutenção dos regimes aduaneiros; autorização para que o IBS tribute diferentemente alguns bens, serviços e setores econômicos ou em razão de utilização de novas tecnologias; preservação dos regimes tributários vigentes com prazo certo e determinado; ampliação para dez anos do período de transição; não incidência do IS sobre insumos da cadeia produtiva; não tratamento do IS como monofásico no caso das importações; discriminação por lei complementar dos itens tributados pelo IS; vigência da contribuição sobre bens e serviços (CBS) a partir da publicação de lei complementar específica; compensação, no caso CBS, do valor devido no lugar do pago e restituição após o fim da sua exigência, corrigida pela Selic; e substituição eventual da contribuição patronal visará arrecadação equivalente.	Acolhida parcialmente	Foram acolhidas a restituição de saldos credores de ICMS, a criação de alíquota padrão de IBS, a criação de Zonas de Processamento de Exportações, a proteção a incentivos fiscais concedidos por prazo certo e o mecanismo de transição, muito similar ao do Substitutivo.
EMENDA 6 - PEC 110/2019	Senador Angelo Coronel (PSD/BA)	Propõe a instituição do imposto único federal, incidente de forma cumulativa sobre todas as movimentações financeiras.	Rejeitada	Opõe-se ao objetivo central da PEC e do Substitutivo, que é a consolidação de tributos sobre o valor agregado

				com um formato mais moderno, orientados pelos princípios do destino e da não cumulatividade.
EMENDA 7 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Especifica que o IBS não comporá a própria base de cálculo ou a base de cálculo de outros tributos.	Acolhida	Art. 156-A, § 1º, IX, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 8 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Estipula que lei complementar dará adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas, no lugar de tão somente aos atos cooperativos praticados por essas sociedades, observado o seguinte: não incidência de tributos sobre as operações e resultados decorrentes de atos cooperativos; a tributação incidente não será mais gravosa do que aquela que seria observada na ausência da cooperativa; e não anulação dos créditos relativos às operações anteriores e manutenção dos créditos nas operações ou prestações seguintes.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não inclui a alteração do regramento relativo ao ato cooperativo, assunto controverso que conta com oposição da RFB.
EMENDA 9 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Limita a alíquota do IBS incidente sobre bens intangíveis, direitos e serviços a 30% do valor da alíquota fixada para os bens tangíveis.	Rejeitada	A definição de alíquotas é matéria infraconstitucional. Adicionalmente, a criação de alíquotas diferenciadas torna o sistema mais complexo e vai na direção contrária à desejada na PEC, que é de simplificação, uniformização de alíquotas e redução de conflitos judiciais.
EMENDA 10 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Amplia o conceito de autoridade administrativa tributária, incluindo qualquer integrante das carreiras dos entes federados que atue nas áreas de tributação, fiscalização, arrecadação e demais atividades essenciais das administrações tributária.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujo objetivo não inclui a extensão do conceito de autoridade administrativa tributária.
EMENDA 11 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Determina que lei complementar disporá sobre as responsabilidades das autoridades tributárias vinculadas à fiscalização, tributação e arrecadação	Acolhida parcialmente	Art. 156-B da Constituição, na forma do

		de tributos.		art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 12 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Inclui todos os atuais servidores que exercem atribuições nas áreas de tributação, fiscalização, arrecadação e demais atividades essenciais das administrações tributárias na carreira de auditoria fiscal tributária.	Rejeitada	Idem à Emenda nº 10.
EMENDA 13 - PEC 110/2019	Senador Weverton (PDT/MA)	Substitui sete tributos (CIDE, Cofins, CSLL e PIS/Pasep; ICMS; ISS; IPTU e ITR) por três: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, da Educação e de Investimentos Públicos (Cofisp), federal, Imposto sobre Valor Agregado (IVA), estadual, e Imposto sobre Terrenos e Edificações (ITE), municipal. Cria, no âmbito do IVA, alíquotas seletivas adicionais sobre bens e serviços causadores de danos à saúde e ao meio ambiente, regulamentadas por lei complementar federal. Extingue o IPI e o ISS, compensando-se a perda de receita referente ao IPI com a majoração das alíquotas do IR e a tributação de lucros e dividendos. Transfere o ITCMD dos estados para os municípios e fixa alíquota mínima igual a 16%. Amplia o IPVA, que passa a incidir sobre veículos aéreos e náuticos, mantendo a atual destinação de 50% do montante arrecadado para os municípios. Fixa a cota-parte municipal na arrecadação do IVA em 32%. Permite tratamento tributário preferencial para a Zona Franca de Manaus e para as zonas de processamento de exportações. Também permite que, por decisão de pelo menos 3/5 dos estados e do Distrito Federal, seja concedido tratamento tributário diferenciado e favorecido visando o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais.	Acolhida parcialmente	O desenho geral proposto na emenda é incompatível com o modelo criado pelo Substitutivo, baseado na criação de dois tributos não cumulativos sobre o valor agregado. No entanto, como a função de proteger a saúde e o meio ambiente por meio da criação de alíquotas diferenciadas será cumprida pelo IS, remodelado justamente para atender esse objetivo, acolhemos parcialmente a emenda. As alterações de tributos diretos foram deixadas de lado, para concentrar a discussão na reforma dos tributos indiretos e evitar polêmicas que ponham em risco a aprovação da PEC.
EMENDA 14 - PEC 110/2019	Senador Marcelo Castro (MDB/PI)	Equipara as energias eólica e solar à energia hidráulica e prevê que os membros da federação receberão parcela do resultado da exploração desses recursos.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com o tema da PEC, cujos objetivos não incluem a alteração do regramento dos *royalties* e das compensa-

				ções financeiras (ambas, receitas não tributárias), mas apenas dos tributos.
EMENDA 15 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Insere no artigo sobre os objetivos fundamentais da República provisão para que esses objetivos sejam perseguidos, prioritariamente, pelo desenvolvimento da produção e fornecimento de alimentos. Inclui, entre as diretrizes a serem observadas pela legislação tributária, o tratamento diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, bem como para as respectivas indústrias de processamento. Prevê que o IBS não incidirá sobre as locações e cessões de bens e direitos, bem como demais operações com bens intangíveis e direitos, quando se tratar de relações contratuais agrárias. Permite que o crédito do IBS seja comprovado pelos produtores rurais, quando pessoa física, mediante a apresentação das notas fiscais. Esse crédito não sofrerá restrições e abrangerá todos os bens e serviços adquiridos e será restituído no prazo de 120 dias, também podendo ser negociado com outros contribuintes. Permite que as atividades e indústrias em questão sejam contempladas com incentivos e benefícios fiscais. Determina que lei complementar fixará alíquota máxima para o IBS incidente sobre essas atividades e indústrias, abrangendo, inclusive, eventual adicional destinado ao custeio da previdência social. Fixa que caberá à lei complementar federal criar ou autorizar tributos que onerem as atividades e indústrias mencionadas. Entre várias disposições transitórias sobre processo administrativo fiscal e créditos acumulados do ICMS, dispõe que decreto legislativo disciplinará o tratamento diferenciado favorecido dessas atividades e indústrias, bem como congela a carga tributária desses setores por cinco anos.	Rejeitada	O assunto seria mais adequadamente tratado no âmbito da legislação relativa à política agrícola. Quanto à não incidência do IBS sobre locações e cessões de bens e direitos, abre espaço para estratégias de planejamento tributário contrárias ao Fisco e ao interesse público. A concessão de tratamento diferenciado e favorecido é de competência da lei complementar, não do texto constitucional.
EMENDA 16 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos e a respectiva restituição.	Acolhida parcialmente	Consta do § 15, II, do art. 195 da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 17 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Inclui os produtores rurais, quando pessoa física, entre aqueles que receberão tratamento tributário diferenciado e favorecido, bem como define que os créditos do IBS serão objeto	Acolhida parcialmente	Regimes favorecidos pertencem ao âmbito da lei complementar do IBS.

		de restituição e que os créditos do regime tributário anterior serão preservados.		A devolução de créditos do IBS consta do § 7º do art. 156-A da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 18 - PEC 110/2019	Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ)	Exige uma melhor relação entre taxas e contribuições e os custos necessários para prover o serviço público; exclui os serviços de telecomunicações dentre aqueles passíveis de serem tributados pelo imposto seletivo, pelos motivos expostos na justificação; torna impositivo o mandamento para que lei complementar defina alguns procedimentos operacionais do IBS; e garante o duplo grau recursal aos contribuintes.	Acolhida parcialmente	A menção aos serviços de telecomunicações foi removida do dispositivo relativo ao IS, que só onerará bens e serviços que causem malefícios à saúde ou ao meio ambiente. A regulação do IBS será realizada por lei complementar. A relação entre taxas e custos dos serviços prestados extrapola os objetivos da PEC e do Substitutivo.
EMENDA 19 - PEC 110/2019	Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ)	Prevê que, caso a lei complementar sobre o aproveitamento dos saldos credores acumulados no atual sistema tributário não seja publicada no prazo de um ano, esses saldos poderão ser utilizados na apuração do IBS.	Rejeitada	A restituição de créditos está prevista no art. 15 do Substitutivo.
EMENDA 20 - PEC 110/2019	Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ)	Vincula 3% da arrecadação do IBS a um fundo de desenvolvimento regional. Assegura a manutenção das isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido, pelos prazos estabelecidos na legislação.	Acolhida parcialmente	O Substitutivo cria o Fundo de Desenvolvimento Regional (art. 159-A da Constituição, na forma do art. 1º da PEC) e protege os incentivos reconhecidos pela Lei Complementar nº 160/17 (art. 22 do Substitutivo).
EMENDA 21 - PEC 110/2019	Senador Ciro Nogueira (PP/PI)	Propõe um outro arranjo para o Sistema Tributário, com vistas a corrigir as notórias distorções do Sistema Tributário Nacional e a conformá-lo às boas práticas internacionais.	Acolhida parcialmente	Os conflitos de competência entre os entes serão tratados pelo Conselho Federativo do IBS.

				A opção disponível às pequenas e microempresas, de pagar o IBS pelo regime não cumulativo, está prevista no art. 1º do Substitutivo. A incidência do IS prevista na Emenda é compatível com a prevista no Substitutivo, embora esta seja mais abrangente. O imposto previsto no art. 156-A da Constituição, na forma da Emenda, é similar, em seus traços gerais, ao previsto no Substitutivo. O Substitutivo também prevê a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional.
EMENDA 22 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Aduz ser necessário garantir na PEC que o Imposto Seletivo não incida sobre insumos da cadeia produtiva, o que provocaria aumento da cumulatividade e elevaria os custos de produção. O Imposto Seletivo deve se restringir apenas a bens finais com externalidades negativas e que, por isso, se deseja desestimular o consumo, como é o caso de cigarros e bebidas alcoólicas. Ademais, a emenda assevera ser fundamental garantir tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços nacionais e aqueles que são importados, de forma a não comprometer a competitividade das empresas brasileiras.	Acolhida parcialmente	O texto do Substitutivo garante o tratamento isonômico entre os produtos nacionais e os importados, de forma a não prejudicar a competitividade brasileira. Quanto ao imposto seletivo, é necessário tributar aqueles bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, mesmo que não sejam destinados ao consumo final.
EMENDA 23 - PEC	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Altera alguns dispositivos do art. 155 da Constituição, a fim de garantir	Acolhida parcialmente	O crédito inte-

110/2019		que em todas as situações haverá o crédito integral e imediato na aquisição de bens do ativo imobilizado, gerando segurança jurídica aos indivíduos em suas decisões de investimento, suprime a expressão "quando cabível" do § 7º, inciso II, alínea "b", do dispositivo, o que é recomendável. Além disso, ressalva o direito dos Estados e do Distrito Federal de estabelecerem, individualmente, alíquota maior ou menor que a alíquota padrão do IBS. Dispõe sobre prazo para o ressarcimento e a compensação do IBS. Autoriza a lei complementar a estabelecer isenções e alíquota zero para bens e serviços que especificar e a permitir a concessão de anistia e remissão em situação extraordinária por ela definida.		gral está garantido pelo mecanismo de distribuição da receita do IBS, que evita entregar aos entes, como se receita fossem, os recursos vinculados a operações que geram créditos aos contribuintes (art. 156-A, § 5º, I, da Constituição). Além disso, prevê que a lei complementar estabelecerá prazo para o ressarcimento de créditos acumulados. Quanto às alíquotas, o art. 10 do Substitutivo permite a utilização da alíquota de referência como componente da alíquota pelos entes durante a transição (§ 4º), e, a partir do quinto ano, a fixação das alíquotas será livre (§ 3º, II).
EMENDA 24 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Propõe que lei complementar estabeleça o processo administrativo fiscal e as normas gerais aplicáveis para atuação integrada das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo, inclusive, sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos ocupantes dos cargos de suas carreiras específicas.	Acolhida parcialmente	Art. 145, § 3º, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 25 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Visa compensar os Estados exportadores. Para tanto, estabelece que o IBS será distribuído entre os entes da Federação proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos dos impostos atribuíveis a cada ente, considerando como débito as operações de exportação ocorrida nos Estados da Federação. Ao mesmo tempo, revoga a atual compensação prevista pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI).	Rejeitada	A adoção do princípio do destino resolve a ampla maioria dos problemas decorrentes da imunidade concedida às exportações. Além disso, a manutenção da repartição de 10% da receita

				do IPI e a previsão de repartição de 10% da receita do IS aos estados exportadores compensa quaisquer perdas remanescentes.
EMENDA 26 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe criar um fundo de sustentabilidade. Esse fundo seria financiado inicialmente por 0,5% da arrecadação da União, Estados e Municípios, percentual que subiria 0,5 ponto percentual a cada cinco anos, até atingir 1,5% da arrecadação. No entanto, não está claro se seria 0,5% do IBS ou se de toda a arrecadação. O fundo seria regulamentado por lei complementar e seus recursos seriam distribuídos aos municípios com base em indicadores associados ao meio ambiente e ao bem-estar da população, como proporção da área ocupada por unidades de conservação, terras indígenas ou vegetação nativa em estado avançado de regeneração; população com acesso a água e esgoto; tratamento correto de resíduos sólidos; e grau de implementação do plano municipal de mitigação e de adaptação às mudanças climáticas.	Rejeitada	Foge ao escopo da PEC e do Substitutivo, que tratam da reforma tributária. A defesa da sustentabilidade ambiental recebe o reforço do IS, criado justamente com esse objetivo.
EMENDA 27 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Altera o escopo da imunidade do IPVA (art. 155, § 6º, III) em duas dimensões. A primeira é especificar que a não incidência do IPVA é sobre veículos destinados ao transporte público de passageiros ou de cargas pertencentes a empresas constituídas para essas finalidades. A segunda modificação proposta é estender a imunidade a veículos aquáticos destinados às populações indígenas ou ribeirinhas que os utilizem para atividades de subsistência.	Acolhida parcialmente	As duas sugestões foram incorporadas no Substitutivo.
EMENDA 28 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe excluir a energia proveniente de fonte solar, eólica ou biomassa da incidência do IS.	Rejeitada	A emenda não é necessária. O IS só incidirá sobre bens ou serviços que causarem danos ambientais ou prejuízos à saúde, o que não é o caso das modalidades de produção de energia citadas na emenda.
EMENDA 29 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Altera o inciso VIII do § 7º do art. 155 da Constituição, nos termos do art.	Rejeitada	Embora o objetivo seja meritório, seria

		1º da PEC, para prever a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para a energia proveniente de fonte solar, eólica e biomassa, bem como para produtos fabricados com uso de percentual mínimo de material reciclado.		mais adequado usar o instrumento da subvenção econômica para essas finalidades. De qualquer modo, a lei complementar disporá sobre regimes especiais e favorecidos.
EMENDA 30 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe alterar o critério de distribuição do IBS para os municípios. A PEC prevê que, da parcela transferida dos estados aos municípios, 15,74% serão distribuídos conforme dispuser lei estadual. A Emenda propõe que esse percentual seja reduzido para 12,74%, devendo os 3% restantes serem distribuídos segundo critérios ecologicamente corretos, como presença de áreas de preservação, tratamento adequado de resíduos sólidos, acesso da população à água e esgoto, etc.	Rejeitada	A emenda perdeu o objeto, pois a repartição da receita deixou de ser determinada por percentuais fixados na Constituição Federal. Cada ente receberá, ao final da transição, a parcela da receita de IBS relativa às operações com bens e serviços destinados a adquirentes localizados em seu território, de acordo com a alíquota que fixar.
EMENDA 31 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Propõe diversas alterações na PEC, não inteiramente conexas, de forma que comentaremos uma a uma: i) Altera o art. 153, § 2º, III, da Constituição para prever que haverá cobrança de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas para pessoas físicas e sobre os juros sobre capital próprio; ii) Propõe nova redação para a isenção do IPVA, oferecendo a mesma redação da Emenda nº 27; iii) Altera o art. 156, § 1º, II, para estabelecer que o IPTU terá alíquotas diferentes de acordo com a localização, uso e valor do imóvel; iv) Introduz inciso IV ao art. 153, § 4º, para prever que o ITR incidirá sobre o valor do imóvel rural considerando as benfeitorias e a área total, excluídas as áreas efetivamente ocupadas pela reserva legal e áreas de preservação permanente; v) Altera o inciso IV do § 1º do art. 155 para prever que o Senado Federal fixará alíquotas máximas e mínimas para o ITCMD, bem como faixas de valores para a incidência progressiva	Acolhida parcialmente	O Substitutivo foca sua atenção na reforma dos tributos indiretos. A reforma do tributos diretos, que também é relevante, seria deixada para outro momento, de forma a evitar que questões polêmicas impeçam o avanço da reforma.

		das alíquotas; vi) Fixa prazo máximo de noventa dias para a regulamentação, por ato da Receita Federal, do imposto sobre dividendos e lucros distribuídos e sobre o capital próprio; vii) Estabelece que, até regulamentação por lei complementar, o imposto sobre grandes fortunas será disciplinado por ato da Receita Federal, que fixará uma alíquota de 0,5% a 1% sobre o patrimônio líquido da pessoa física que exceder R$ 10 milhões; viii) Prevê que o Congresso Nacional deverá rever, a cada dez anos, a legislação que regulamenta o ITR, incluindo alíquota mínima, fixa para todas as propriedades, e adoção de uma nova tabela de lotação pecuária. São temas que não deveriam constar na Constituição, mesmo porque alguns são controversos; ix) Obriga os estados e o Distrito Federal a aumentar o ITCMD e o IPVA.		
EMENDA 32 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Expande a garantia de tratamento tributário diferenciado para a Zona Franca de Manaus, prevista no art. 15 da PEC, às zonas de processamento de exportações (ZPEs) e às zonas francas verdes.	Acolhida parcialmente	Incorporada na redação dada ao art. 92-B do ADCT, na forma do art. 2º do Substitutivo.
EMENDA 33 - PEC 110/2019	Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG)	Visa permitir que produtos de higiene pessoal possam ser objeto de concessão de benefícios tributários. A motivação centra-se na necessidade do consumo desses produtos no dia a dia das pessoas, até como forma de prevenção de doenças.	Rejeitada	A criação de regimes favorecidos foi deixada para o momento de discussão da lei complementar que instituir o IBS.
EMENDA 34 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Permite que o ICMS passe a incidir sobre operações que destinem energia elétrica a outros estados.	Rejeitada	A energia elétrica será tributada pelo modelo geral do IBS, previsto no art. 156-A da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 35 - PEC 110/2019	Senador Acir Gurgacz (PDT/RO)	Prevê que lei complementar instituirá fundo destinado a subsidiar o transporte público coletivo urbano. O fundo será mantido com recursos dos três níveis de governo. Ademais, permite que receitas de impostos sejam vinculadas ao fundo em questão.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo não tratam de subsídios e subvenções. O tema foge ao escopo da reforma tributária.
EMENDA 36 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Reintroduz a previsão de que as administrações tributárias dos três níveis de governo gozem de autonomia administrativa, financeira e funcional. Define que caberá à lei complementar organizar e fixar as normas	Acolhida parcialmente	As regras constam do art. 156-B da Constituição, na forma do art.

		gerais das citadas administrações. Inclui no ADCT os requisitos mínimos para integrar a carreira de auditoria fiscal tributária e resguarda as regras de transição para a aposentadoria previstas nas Emendas Constitucionais nº 41, de 2003, e nº 47, de 2005.		1º do Substitutivo.
EMENDA 37 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Inclui artigo no ADCT para que seja garantida a preservação do poder aquisitivo e o aumento real do salário mínimo, com base nos índices oficiais de inflação e da taxa de crescimento do produto interno bruto.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo não tratam de salário mínimo. O tema foge ao escopo da reforma tributária.
EMENDA 38 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Insere parágrafo no art. 34 do ADCT para disciplinar o imposto sobre grandes fortunas (IGF). Define que, até que lei complementar discipline a matéria, será aplicada anualmente a alíquota de 0,5% sobre o valor do patrimônio líquido das pessoas físicas superior a 8.000 vezes o limite mensal de isenção do IR.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo tratam de tributos indiretos. Instituir o IGF, que já está previsto na Constituição, é matéria de lei complementar e foge ao escopo da reforma tributária constitucional.
EMENDA 39 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Determina que o imposto sobre a renda (IR) também incidirá sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas para pessoas físicas e deduções de despesas financeiras a título de juros sobre capital próprio.	Rejeitada	A PEC e o Substitutivo tratam de tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos e as regras relativas aos juros sobre capital próprio são matéria de lei ordinária.
EMENDA 40 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Inscreve, na seção dedicada aos princípios gerais do STN, que os tributos terão caráter pessoal e serão graduados, de forma progressiva, conforme a capacidade econômica do contribuinte. Suprime-se, dessa forma, a ressalva "sempre que possível". Também veda que o STN produza efeitos gerais regressivos na distribuição de renda dos contribuintes e exige que os tributos contribuam para os seguintes objetivos: (i) promoção da sustentabilidade ambiental; (ii) desenvolvimento regional; e (iii) ações e serviços públicos de educação e saúde. Prevê ainda que a União instituirá imposto sobre as grandes heranças (IGH), bem como veda a desoneração pelo IR dos valores recebidos a título de lucros e dividendos pagos ou cre-	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência com a PEC e o Substitutivo, que tratam principalmente da criação do IBS, da CBS e do IS e não pretendem fazer uma reforma ampla dos tributos diretos.

		ditados pelas pessoas jurídicas e dispensa o importação de produtos estrangeiros (II), o imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), o IPI e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) do cumprimento da exigência de que os tributos devem ter caráter pessoal e ser graduados, de forma progressiva, conforme a capacidade econômica do contribuinte.		
EMENDA 41 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Especifica que as isenções, reduções ou diferimentos temporários de tributos federais, na forma de incentivos regionais, contemplarão tão somente atividades em plena conformidade com os objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU) ou equivalentes. Ademais, inscreve, na já citada seção dedicada aos princípios gerais do STN, que os tributos devem contribuir para os mesmos objetivos constantes da Emenda nº 40. Modifica o alcance dos incentivos e benefícios fiscais e financeiros admitidos na PEC. Em vez de permitir a concessão de benefícios fiscais a todo tipo de alimento, permite somente para alimentos da cesta básica, por exemplo. No que tange à parcela da arrecadação do IR e do IPI destinada aos programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, inciso I, alínea c, da Carta Magna), a Emenda nº 41 reserva metade dos recursos para as micro e pequenas empresas e requer que as atividades financiadas estejam alinhadas com os ODS ou equivalentes. A mesma emenda amplia para 70% a participação de estados e municípios na arrecadação da CIDE-Combustíveis, com metade para cada nível de governo, bem como estende esse tributo às atividades mineradoras de alto impacto e às atividades fortemente poluidoras ou ambientalmente degradantes. Também dispõe sobre instrumentos creditícios e fiscais relacionados com a política agrícola.	Rejeitada	O Substitutivo não trata de IR, e os regimes favorecidos serão discutidos por ocasião da tramitação da lei complementar que instituirá o IBS. O Substitutivo não tem como objetivo alterar a repartição federativa das receitas tributárias, tema polêmico que põe em risco a aprovação da reforma tributária.
EMENDA 42 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Veda a dedução dos valores pagos a título de participação no resultado da exploração de petróleo e gás natural ou da compensação financeira por essa exploração para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), salvo no caso de	Rejeitada	O Substitutivo foca na reforma dos tributos indiretos. De qualquer forma, não faria sentido tributar a renda

		microempresas ou empresas de pequeno porte. Também veda a desoneração pelo IR na forma da Emenda nº 40.		das empresas por parcela da receita que não pertence a elas, mas à União.
EMENDA 43 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Estipula que o IBS não incidirá sobre operações de fomento com capital próprio, aplicadas ao crescimento e desenvolvimento das micro e pequenas empresas.	Rejeitada	O IBS não incidirá sobre operações financeiras (art. 156-A, § 1º, XIII).
EMENDA 44 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Assegura a compensação dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento no caso de serviços contínuos com prevalência de mão-de-obra sobre os demais custos. O objetivo é permitir que as contribuições sociais pagas pelos prestadores de serviços gerem crédito no cômputo do IBS devido.	Rejeitada	O Substitutivo não trata de contribuições previdenciárias. O assunto foge ao escopo da reforma proposta.
EMENDA 45 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Similar à Emenda nº 9.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 9.
EMENDA 46 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Prevê que a União poderá instituir, por lei ordinária, imposto destinado a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos em razão de riscos à saúde pública e ao meio ambiente.	Acolhida	É a lógica do IS, previsto no art. 153, VIII, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 47 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	A exemplo da Emenda 40, incumbe a União do dever de instituir o imposto sobre grandes heranças, com as mesmas características ali enumeradas.	Rejeitada	O Substitutivo tem como foco a reforma dos tributos indiretos. Tratar do IGH nesta oportunidade trará novas polêmicas e poderá impedir o avanço da reforma.
EMENDA 48 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Eleva gradualmente a complementação devida pela União a título de Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), até atingir 40% do montante aportado pelos governos estaduais e municipais, passando a configurar crime de responsabilidade a não realização dessa complementação.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária.
EMENDA 49 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 39.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 39.
EMENDA 50 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 38.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 38.
EMENDA 51 - PEC	Senador Humberto Costa	É similar à Emenda nº 37.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 37.

110/2019	(PT/PE)			
EMENDA 52 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 41.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 41.
EMENDA 53 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Repete o disposto no inciso III do art. 155 da Constituição, na forma tanto da redação original da PEC nº 110, de 2019, como da emenda substitutiva apresentada	Acolhida	Acolhida no Substitutivo.
EMENDA 54 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 42.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 42.
EMENDA 55 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 40.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 40.
EMENDA 56 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Destina 70% da receita advinda da comercialização, pela União, de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos aos Estados, incluindo o Distrito Federal, e aos Municípios. Os recursos serão repartidos igualmente entre as duas esferas de governo. Haveria um período de transição de nove exercícios, partindo-se de 30% da receita, com incrementos anuais de cinco pontos percentuais.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária.
EMENDA 57 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Restringe a concessão de anistia, remissão, transação, abatimento de juros de mora e parcelamentos especiais e similares relacionados com as contribuições sociais.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma dos tributos indiretos ora em discussão.
EMENDA 58 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Revoga o art. 110 do ADCT, que trata das aplicações mínimas em saúde e educação durante a vigência do Novo Regime Fiscal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária.
EMENDA 59 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Veda a desoneração pelo IR dos valores recebidos a título de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas, salvo no caso de micro e pequenas empresas. Guarda semelhança parcial com a Emenda nº 40.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária, que foca nos tributos indiretos, e não no IR.
EMENDA 60 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar às Emendas nº 38 e 50.	Rejeitada	É similar às Emendas nº 38 e 50.
EMENDA 61 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	É similar à Emenda nº 58.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 58.

EMENDA 62 - PEC 110/2019	Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG)	Inclui, entre as diretrizes a serem observadas pela legislação tributária, o tratamento diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais. Ademais, insere os produtos que originam biocombustíveis entre aqueles que poderão ser contemplados com incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros vinculados ao IBS.	Rejeitada	A discussão relativa aos regimes favorecidos ocorrerá durante a tramitação da lei complementar que instituirá o IBS.
EMENDA 63 - PEC 110/2019	Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG)	Introduz quatro novos artigos no ADCT. O primeiro estabelece que os créditos do ICMS equivalem a direitos adquiridos. O segundo fixa prazo de sessenta dias para a restituição dos créditos referentes às exportações. O terceiro atribui ao Senado Federal competência para regular o tratamento tributário diferenciado e favorecido para as atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais. O quarto fixa prazo máximo até 2032 para o usufruto dos incentivos fiscais concedidos até 31 de dezembro de 2018.	Acolhida parcialmente	A proposta de conferir maior proteção aos créditos foi incorporada na forma da previsão de retenção dos recursos relativos a operações que dão direito a crédito, o que impede os entes de absorver esses recursos nos Tesouros estaduais, distrital ou municipais. Quanto ao prazo máximo de restituição, será fixado em lei complementar.
EMENDA 64 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 65 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Prevê que serão mantidos, até o fim do quinto exercício subsequente ao da publicação da nova emenda constitucional, os benefícios fiscais com previsão de encerramento entre 1º de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2025, referentes ao IPI, IOF, CIDE-Combustíveis, salário-educação e PIS. Na prática, há uma extensão automática de todos os benefícios que venham a vencer antes do prazo final.	Rejeitada	Um dos objetivos da reforma tributária é eliminar benefícios e incentivos fiscais e estabelecer um sistema tributário mais justo e equilibrado.
EMENDA 66 - PEC 110/2019	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Exclui da incidência do IBS, federal e estadual, as receitas das transações decorrentes de incorporação e intermediação imobiliária e de loteamento, bem como as transações sujeitas ao ITBI. Ademais, estende ao IBS estadual exceção já prevista no IBS federal relacionada com a não incidência desse imposto nas locações e cessões de bens e direitos que envolvam bens imóveis.	Rejeitada	Não é correto estabelecer regras de não incidência dessa natureza no corpo permanente da Constituição. A discussão relativa aos regimes favorecidos será travada por ocasião da tramitação da lei

				complementar que instituirá o IBS.
EMENDA 67 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Estipula que o ITR será progressivo em relação à área total do imóvel e regressivo quanto ao grau de utilização, com alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades que não cumpram a função social.	Rejeitada	O conteúdo da Emenda não guarda relação de pertinência temática com a reforma tributária, que foca nos tributos indiretos, e não no ITR.
EMENDA 68 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Veda a extinção ou suspensão da pretensão punitiva do Estado nos crimes contra a ordem tributária em função do pagamento integral dos débitos ou da opção por regimes de parcelamento.	Rejeitada	Embora a discussão seja legítima, o tema é polêmico e pode colocar em risco a tramitação da PEC.
EMENDA 69 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 57.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 57.
EMENDA 70 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar às Emendas nºs 58 e 61.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 58 e 61.
EMENDA 71 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 46.	Acolhida	É similar à Emenda nº 46.
EMENDA 72 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 53.	Acolhida	É similar à Emenda nº 53.
EMENDA 73 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Prevê, no artigo relacionado com as competências do sistema único de saúde, que lei instituirá CIDE relacionada com as atividades de importação ou comercialização de sucedâneos manufaturados do tabaco, bebidas alcoólicas e outras definidas em lei. Os recursos arrecadados não comporão a base de cálculo dos gastos mínimos com saúde e serão destinados ao financiamento de ações de controle do tabagismo e do uso problemático de drogas, e políticas de promoção da saúde.	Acolhida parcialmente	Essa função será desempenhada pelo IS, previsto no art. 153, VIII, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 74 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	É similar à Emenda nº 43, de autoria do mesmo Senador.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 43.
EMENDA 75 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Reproduz parte da Emenda nº 40 e inclui no ADCT o regramento provisório do novo IR.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40.
EMENDA 76 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar às Emendas nºs 60, 38 e 50. Todas tratam de IGF.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 60, 38 e 50.
EMENDA 77 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É parcialmente similar às Emendas nºs 41 e 52. Todas incluem a sustentabilidade ambiental entre os objetivos da CIDE. Para isso, estende esse	Acolhida parcialmente	A função de desestímulo ao consumo de

		tributo às atividades mineradoras de alto impacto e às atividades fortemente poluidoras ou ambientalmente degradantes.		produtos nocivos ao meio ambiente será desempenhada pelo IS, previsto no art. 153, VIII, da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 78 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Coincide com outro trecho das Emendas nºs 41 e 52. O objetivo é determinar que os instrumentos creditícios e fiscais relacionados com a política agrícola incluam o que segue: (i) estímulos para a produção, industrialização e comercialização de alimentos orgânicos e agroecológicos; e (ii) desonerações e outros incentivos para o desenvolvimento de bioinsumos, sendo vedados incentivos aos insumos agroquímicos, exceto em situações previstas em lei.	Rejeitada	Assuntos que fogem ao escopo da reforma tributária e que deveriam ser discutidos no âmbito da política agrícola.
EMENDA 79 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	É similar à Emenda nº 79.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 79.
EMENDA 80 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Restabelece a incidência do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados. Ademais, inclui dispositivo na PEC nº 133, de 2019, revogando o art. 91 do ADCT. Aparentemente, a referência à PEC nº 133, de 2019, é fruto de um equívoco, e a intenção era alterar apenas a PEC nº 110, de 2019.	Rejeitada	Vai na direção contrária à proposta na reforma tributária, que adota o princípio internacionalmente consagrado de não tributar exportações.
EMENDA 81 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Coincide com parte da Emenda nº 40. Trata-se de vedar a desoneração pelo IR dos valores recebidos a título de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas.	Rejeitada	Idem à Emenda nº 40.
EMENDA 82 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Inclui o fomento comercial e as empresas simples de crédito e microcrédito entre aqueles passíveis de serem beneficiados por incentivos ou benefícios fiscais e financeiros vinculados ao IBS, federal ou estadual.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos em lei complementar.
EMENDA 83 - PEC 110/2019	Senador Fernando Collor (PROS/AL)	Assemelha-se à parte da Emenda nº 13. O objetivo é substituir o IPTU e o ITR por um imposto sobre propriedade imobiliária rural e urbana. As alíquotas do novo tributo deverão ser fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Estarão resguardadas as pequenas glebas cujo proprietário não possua outro imóvel.	Rejeitada	As alterações de tributos diretos foram retiradas do texto, para concentrar a discussão na reforma dos tributos indiretos e evitar polêmicas que ponham em risco a aprovação da PEC.

EMENDA 84 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê que o IBS também incidirá sobre os serviços prestados por instituições financeiras e afins, excluídas as receitas operacionais auferidas a partir da intermediação financeira, juros ou deságio, sendo assegurado o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica. A emenda pretende, ao que parece, deixar expressa a incidência do IBS sobre os serviços referidos, bem como definir a base de cálculo.	Acolhida parcialmente	Art. 156-A, § 8º, I, "b", da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 85 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	É semelhante às Emendas nos 39 e 49, e constitucionaliza a incidência do IR sobre lucros e dividendos.	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos é matéria de lei ordinária.
EMENDA 86 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Altera o rateio do produto da arrecadação do IR ampliado, de novo tributo compartilhado que venha a ser criado e do IBS federal, atendendo demanda da Confederação Nacional dos Municípios (CNM).	Rejeitada	A intenção da PEC é preservar a repartição federativa de receitas tributárias.
EMENDA 87 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	É bastante extensa, mas possui dois únicos objetivos: (i) permitir que os municípios criem um IBS próprio; e (ii) incluir as câmaras de vereadores e os prefeitos entre aqueles aptos a apresentar projeto de lei complementar destinado a regulamentar o IBS.	Rejeitada	Os municípios terão oportunidade de legislar livremente acerca das alíquotas de IBS, o que é suficiente para preservar o controle das suas finanças. A legitimidade da lei complementar do IBS em relação a estados e municípios está garantida pela competência para iniciar a tramitação da lei complementar do imposto, atribuída ao Conselho Federativo, órgão composto por representantes dos entes da Federação.
EMENDA 88 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Altera as competências tributárias dos municípios. A exemplo das Emendas nos 13 e 83, o IPTU é estendido às propriedades rurais. O IPVA,	Acolhida parcialmente	O Substitutivo prevê a extensão da incidência do IPVA aos

		acrescido dos veículos aquáticos e terrestres, e o ITCMD passam a ser arrecadados pelas prefeituras. A emenda também restabelece a redação em vigor do inciso II do § 1º do art. 156 da Carta Magna. Assim, as alíquotas do IPTU poderão variar tão somente segundo a localização e o uso do imóvel, diferentemente do previsto no substitutivo apresentado em 18 de setembro, que incluiu, no inciso em questão, o respeito à função socioambiental da propriedade. A mesma emenda prevê que o valor venal dos imóveis será atualizado, no mínimo, a cada quatro anos. O novo IPTU desestimulará a manutenção de propriedades rurais improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais se exploradas por proprietário que não possua outro imóvel. Permite, ademais, que lei municipal atribua ao sujeito passivo do ITBI o recolhimento sobre quaisquer negócios jurídicos que acarretem fatos geradores posteriores que possam implicar em direitos à transmissão de bens imóveis. Em relação ao novo IPVA, a emenda em comento determina que lei complementar federal disporá sobre as alíquotas máximas e mínimas, bem como sobre a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios. O ITCMD, por sua vez, atenderá as seguintes diretrizes: (i) caberá ao município da situação do bem no caso de bens imóveis e ao município do inventário ou arrolamento no caso de bens móveis; e (ii) incidirá ainda que o doador tenha domicílio no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventario processado no exterior. As suas alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal.		veículos automotores aquáticos e aéreos.
EMENDA 89 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Amplia o escopo do IR pertencente aos governos municipais. Atualmente, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) mantém, segundo o autor, entendimento restritivo sobre o alcance do imposto, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por esses entes e por suas autarquias e fundações. A nova redação inclui o imposto, incidente nas contratações diretas e indiretas, sobre remunerações e rendimentos.	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. O Substitutivo não trata de IR.
EMENDA 90 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Prevê que o produto da arrecadação da contribuição previdenciária incidente sobre a receita ou o faturamento, em substituição àquela incidente sobre a folha, também será	Rejeitada	A PEC evita qualquer alteração da repartição federativa das receitas.

		compartilhado com os entes subnacionais.		
EMENDA 91 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Veda, na seção sobre os orçamentos públicos, que lei imponha ou transfira qualquer encargo financeiro decorrente da prestação de serviço público, inclusive despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os estados, o Distrito Federal ou os municípios, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo. Ademais, as leis, no momento de sua aprovação, não poderão criar ou aumentar despesa que não conste da lei orçamentária anual ou do projeto de lei orçamentária anual enviado pelo chefe do Poder Executivo e deverão observar as disposições da lei geral sobre finanças públicas e atender, quando cabíveis, os limites para as despesas com pessoal ativo e inativo.	Acolhida parcialmente	Acolhida nos termos do art. 167, § 7º, do substitutivo.
EMENDA 92 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Altera o rateio do IBS estadual e do IS. A participação dos governos municipais sobe, no primeiro tributo, de 34,93% para 35%. O segundo, que pertencia integralmente à União, passa a destinar 21,5% da sua arrecadação às prefeituras. No caso da cota municipal do IBS estadual, a parcela devida ao munícipio de destino cai de 84,4% para 65% e a parcela partilhada segundo lei estadual sobe de 15,76% para 20%. O restante passa a observar as seguintes diretrizes: (i) pelo menos 2% baseado no indicador aluno-qualidade, definido por cada estado; e (ii) 13% igualmente entre todos os municípios de cada estado. No todo, o montante recebido por cada município não poderá superar o dobro do valor transferido por meio do FPM, com eventual excedente sendo redistribuído conforme as cotas-parte pagas aos municípios de destino. Caso a cota-parte municipal do IBS estadual não seja repassada, os valores correspondentes, conforme certidão emitida pelo tribunal de contas competente, serão abatidos do FPE e entregues às prefeituras.	Rejeitada	Perdeu objeto. No Substitutivo, o rateio da receita do IBS não se dará mais por meio de percentuais fixados na Constituição Federal, mas pelo princípio do destino e pelas alíquotas fixadas por cada ente.
EMENDA 93 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Autoriza os municípios a instituir contribuições para o custeio dos serviços de limpeza em geral e de manejo de resíduos sólidos.	Rejeitada	Não guarda pertinência temática com os assuntos trata-

				dos no Substitutivo, que concentra sua atenção a reforma dos tributos indiretos existentes, sem alterar a carga tributária.
EMENDA 94 - PEC 110/2019	Senador Wellington Fagundes (PL/MT)	Exige que o comitê gestor da administração tributária nacional, previsto no art. 162-B da versão original da PEC nº 110, de 2019, conte com representação paritária dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e dos contribuintes.	Acolhida parcialmente	Acolhida no art. 156-B, §§ 1º e 2º.
EMENDA 95 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 68.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 68.
EMENDA 96 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 79.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 79.
EMENDA 97 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Transcreve a parte da Emenda nº 40 referente aos princípios gerais do STN, inclusive vedando que este gere efeitos regressivos	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40.
EMENDA 98 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 40.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40.
EMENDA 99 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Inclui, entre as diretrizes a serem seguidas pela lei que disponha sobre o tratamento diferenciado e favorecido para as pequenas e microempresas, a não apropriação e a não transferência de créditos caso o recolhimento do IBS federal seja por meio de regime unificado com outros tributos.	Acolhida parcialmente	Consta do art. 146, parágrafo único, VI.
EMENDA 100 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 57.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 57.
EMENDA 101 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nºs 58 e 61.	Rejeitada	É similar à Emenda nºs 58 e 61.
EMENDA 102 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 56.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 56.
EMENDA 103 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Revoga os artigos referentes ao Novo Regime Fiscal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.	Rejeitada	Não guarde relação de pertinência temática com a PEC e o Substitutivo.
EMENDA 104 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 78. Ambas possuem semelhanças com as Emendas nos 41 e 52.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 78. Ambas possuem semelhanças com as Emendas nos 41 e 52.

EMENDA 105 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Inclui os empreendimentos em infraestrutura entre os setores que poderão receber incentivos e benefícios fiscais e financeiros por meio do IBS federal.	Rejeitada	A definição dos benefícios e incentivos fiscais foi delegada à lei complementar do IBS.
EMENDA 106 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 41.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 41.
EMENDA 107 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 77, que, por sua vez, possui trechos idênticos aos das Emendas nos 41 e 52.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 77, que, por sua vez, possui trechos idênticos aos das Emendas nos 41 e 52.
EMENDA 108 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 73.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 73.
EMENDA 109 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Prevê que a União instituirá, mediante lei complementar, contribuição para o financiamento da saúde. O novo tributo seria não cumulativo e incidiria sobre a receita bruta, exceto a decorrente de exportações.	Rejeitada	A saúde já é financiada pelas contribuições sociais. A PEC e o Substitutivo não pretendem elevar a carga tributária.
EMENDA 110 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Reproduz o trecho da Emenda nº 41 sobre as isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais.	Rejeitada	O IS será o instrumento dedicado à proteção do meio ambiente.
EMENDA 111 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 37.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 37.
EMENDA 112 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Veda que exonerações tributárias ou benefícios fiscais baseados em tributos federais compartilhados diminuam, de um exercício para outro, os montantes devidos aos entes subnacionais.	Rejeitada	Não guarda pertinência temática com a PEC e o substitutivo, que têm como objetivo central a reforma dos tributos indiretos.
EMENDA 113 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.
EMENDA 114 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Reproduz o trecho da Emenda nº 40 no que tange ao IGH.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 40, no que respeita ao IGH.
EMENDA 115 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 38, 50, 60 e 76.
EMENDA 116 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Altera o § 6º do art. 165 da Lei Maior. A redação atual prevê o seguinte: o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo	Rejeitada	Não guarda pertinência temática com a PEC e o Substitutivo, que têm

		regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Já a redação sugerida é a que segue: o projeto de lei orçamentária da seguridade social, ou legislação que modifique o orçamento da seguridade social, será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, e seus impactos sociais, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia		como objetivo central a reforma dos tributos indiretos, e não pretende alterar dispositivos que normatizam a elaboração de projetos de lei orçamentária.
EMENDA 117 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Trata da extensão do IPTU às propriedades rurais, a exemplo das Emendas nos 13 e 83.	Rejeitada	As propriedades rurais são tributadas pelo ITR, que não é objeto do Substitutivo.
EMENDA 118 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Discrimina, a título de exemplo, situações que possam requerer a fixação de alíquota diferenciadas pelo IS. São elas: bebidas alcoólicas, açucaradas, refrigerantes, cigarros e outros produtos do fumo.	Acolhida parcialmente	A fixação de alíquotas diferenciadas do IS para desestimular a produção ou o consumo de bens ou serviços prejudiciais está prevista no art. 153, VIII e § 6º.
EMENDA 119 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Especifica que o estímulo ou desestímulo perseguido pelo IS deve guardar relação com a essencialidade do bem, com o bem-estar da população ou com riscos à saúde ou à segurança pública.	Acolhida parcialmente	A fixação de alíquotas diferenciadas do IS para desestimular a produção ou o consumo de bens ou serviços prejudiciais está prevista no art. 153, VIII e § 6º.
EMENDA 120 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Veda a instituição de imposto sobre medicamentos destinados ao consumo humano. Caberá ao gestor do Sistema Único de Saúde (SUS) definir quais produtos serão resguardados. A vedação deverá ter como contrapartida o barateamento dos medicamentos, a ser verificado anualmente	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos em lei complementar, e não no corpo do Substitutivo.
EMENDA 121 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 53 e 72.	Acolhida	É similar às Emendas nºs 53 e 72.
EMENDA 122 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 53 e 72.	Acolhida	É similar às Emendas nºs 53 e 72.
EMENDA 123 - PEC	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 75 e reproduz parte da Emenda nº 40.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 75

110/2019				e reproduz parte da Emenda nº 40.
EMENDA 124 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 67.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 67.
EMENDA 125 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar às Emendas nºs 39, 49 e 85.	Rejeitada	É similar às Emendas nºs 39, 49 e 85.
EMENDA 126 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 59.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 59.
EMENDA 127 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Requer que os incentivos ou benefícios tributários e financeiros que resultem em redução da carga tributária sejam concedidos apenas mediante lei específica.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS.
EMENDA 128 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	É similar à Emenda nº 37.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 37.
EMENDA 129 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Regulamenta, por meio do ADCT, a tributação dos lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A partir de janeiro de 2020, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e as pessoas físicas recolherão, na fonte, 15% a título de IR sobre os montantes recebidos. No que tange às pessoas jurídicas domiciliadas no País, o montante comporá a base de cálculo do IR e da CSLL.	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos é matéria de lei ordinária.
EMENDA 130 - PEC 110/2019	Senador Rogério Carvalho (PT/SE)	Estabelece, em relação ao IBS federal, que a não cumulatividade, a existência de alíquota padrão e a não concessão de benefício fiscal ou financeiro são facultativas no caso da tributação dos serviços financeiros e digitais. A tributação correspondente poderá (i) ser devida pelas empresas ou entidades a elas equiparadas e (ii) incidir sobre a receita ou o faturamento. Convém reiterar, entretanto, que o tributo em questão incide sobre o consumo.	Acolhida parcialmente	Os serviços financeiros poderão ser tributados por meio de regime diferenciado (§ 8, I, "b" do art. 156-A da Constituição, na forma do art. 1º do Substitutivo).
EMENDA 131 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Prevê que o IR incidirá sobre lucros ou dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas. Deverão ser observados os critérios aplicáveis à tributação dos rendimentos do trabalho da pessoa física. Inclusive, este último rendimento não pode ser tributado em níveis superiores aos rendimentos de participações societárias.	Rejeitada	Foge ao tema central da PEC, que é a reforma dos tributos indiretos. A tributação de lucros e dividendos é matéria de lei ordinária.
EMENDA 132 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Modifica dispositivo da Lei Maior previsto na PEC nº 110, de 2019. Presentemente, o novo inciso IV do art. 146 estabelece que cabe à lei complementar definir os critérios e a	Acolhida	No art. 156-A, § 8º, III.

		forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. A emenda, por sua vez, veda o contingenciamento da devolução devida e requer que seja corrigida monetariamente.		
EMENDA 133 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Proíbe a edição de medidas provisórias relacionadas à concessão de subsídios ou isenções e exige que essas concessões sejam feitas por meio de leis que contenham justificativa técnica, prazo determinado, mecanismos de acompanhamento e órgão responsável. Caberá a lei complementar disciplinar a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos. Essa última matéria passa a ser disciplinada por novo artigo do ADCT até que a norma própria seja editada.	Acolhida parcialmente	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS. Logo, não será possível dispor sobre o assunto por MPV.
EMENDA 134 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Permite que a contribuição social sobre a folha salarial, quando substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou o faturamento, incida sobre as receitas decorrentes de exportação e sobre operações sujeitas ao IS.	Rejeitada	Foge ao tema do Substitutivo, que não trata de matéria previdenciária.
EMENDA 135 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Contém substitutivo à PEC nº 110, de 2019. O objetivo é aproximar esta última da PEC nº 45, de 2019, que ora tramita na Câmara dos Deputados. Dessa forma, cada assembleia legislativa deliberará autonomamente sobre a sua alíquota do IBS. Haverá uma única alíquota para cada estado, que valerá para todos os bens e serviços adquiridos por seus habitantes, mas que poderá variar entre as unidades da Federação. Além disso, o substitutivo também incorpora as sugestões contidas nas Emendas nos 131 a 134.	Acolhida parcialmente	As alíquotas do IBS seguirão modelo próximo ao da PEC 45/19, conforme disposto no art. 156-A, § 1º, V e VI.
EMENDA 136 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Tem por objetivo deduzir os gastos com a folha de salários da base de cálculo do IBS.	Rejeitada	O IBS é um imposto sobre valor adicionado. O valor adicionado, por sua vez, é composto pela soma das remunerações pagas a todos os fatores de produção envolvidos na elaboração do bem ou serviço: salários, lucros, aluguéis, juros, etc. Não faz sentido, portanto, excluir

				os salários da base de incidência do IBS, o que apenas resultaria em alíquotas mais elevadas e distorções setoriais.
EMENDA 137 - PEC 110/2019	Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG)	Inclui os produtos para pesquisa e desenvolvimento entre aqueles passíveis de obtenção de benefícios fiscais e financeiros. Também isenta das contribuições para a seguridade social as instituições científicas, tecnológicas e de inovação.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS e na lei que instituir a CBS.
EMENDA 138 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Estipula que a gorjeta ou taxa de serviço destinada à distribuição entre os empregados não integra a receita bruta empresarial para o cálculo de quaisquer tributos não incidentes sobre a remuneração, inclusive o Simples Nacional.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam da base de incidência do Simples Nacional.
EMENDA 139 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Permite que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social ou com outros débitos tributários contrate com o poder público, sendo que o contratante poderá reter 15% de cada parcela do contrato a título de pagamento do débito.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam de vedações a contratação com o poder público.
EMENDA 140 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui no art. 150 da Constituição Federal, que trata das limitações do poder de tributar, dispositivo prevendo que a obrigação tributária acessória somente poderá ser exigida se instituída até 30 de junho do ano anterior.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não pretende alterar o capítulo sobre as limitações ao poder de tributar, exceto para ajustar a redação à introdução do IBS no ordenamento constitucional.
EMENDA 141 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Introduz no art. 146 da Lei Maior, que trata dos princípios gerais do sistema tributário nacional, previsão de que caberá a lei complementar a instituição do código nacional de defesa, de direitos e de obrigações do contribuinte.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam da sistematização de direitos do contribuinte, mas

				da reforma dos tributos indiretos.
EMENDA 142 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Busca incorporar à estrutura tributária proposta um mecanismo expresso de proteção às pequenas e microempresas do setor de bebidas artesanais, evitando que o conceito genérico da seletividade, proposto para o art. 154, III, retire a boa prática legal atual, garantindo, então, a perpetuação dos benefícios econômicos gerados pelo setor ao País.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo, que não tratam do Simples Nacional.
EMENDA 143 - PEC 110/2019	Senador Marcos Rogério (DEM/RO)	Pretende acrescentar ao art. 162-A da CF, nos termos do art. 1º da PEC nº 110, de 2019, a expressão "e a administração da inspeção do trabalho" para contemplar uma isonomia constitucional às carreiras da administração tributária, uma vez que ambas desempenham atividades correlatas.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com a PEC ou o Substitutivo.
EMENDA 144 - PEC 110/2019	Senador Major Olimpio (PSL/SP)	Propõe um novo modelo tributário. Emenda amplamente divulgada como "Simplifica Já".	Rejeitada	Apesar de seus méritos, o modelo proposto não resolve alguns dos problemas fundamentais do Sistema Tributário Nacional, tais como a distorção da carga tributária entre diversos setores e a complexidade do sistema.
EMENDA 145 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Busca impedir em patamar constitucional a tributação de produtos agropecuários primários e semielaborados, pois representam etapas iniciais da cadeia produtiva. A tributação, assim, ficaria para momentos posteriores, notadamente, no momento da industrialização. Determina que o crédito há de ser mantido, a fim de que o tributo para o setor agropecuário não seja na prática cumulatividade, gerando distorções e contradição com sua própria essência.	Rejeitada	O modelo adotado pela PEC e pelo Substitutivo é o da tributação do valor agregado, o que necessariamente ocorre ao longo da cadeia produtiva.
EMENDA 146 - PEC 110/2019	Senador Giordano (MDB/SP)	É similar à Emenda nº 144.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 144.
EMENDA 147 - PEC 110/2019	Senador Giordano (MDB/SP)	Propõe que os incentivos fiscais que tenham prazo certo e sejam onerosos sejam reduzidos de forma progressiva e gradual, em homenagem a segurança jurídica.	Acolhida parcialmente	O § 1º do art. 9º do Substitutivo já faz essa previsão.
EMENDA 148 - PEC 110/2019	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Propõe medidas para assegurar maior segurança jurídica aos segmentos que farão jus a benefícios fiscais, como a exclusão do prazo de	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar

		duração do benefício e a limitação da alíquota a ser definida na Lei Complementar.		que instituir o IBS e na lei que instituir a CBS. Não cabe ao Substitutivo garantir benefícios e incentivos fiscais por antecipação
EMENDA 149 - PEC 110/2019	Senador Izalci Lucas (PSDB/DF)	Promove uma série de alterações com vistas a potencializar o IBS, desonerar o emprego, assegurar paridade tributária entre emprego e prestação de serviços, suprimir a competência tributária residual e delimitar o alcance do Imposto Seletivo, reduzir o prazo de transição, alongar a anterioridade, e restringir a competência para definição de taxas.	Rejeitada	Independentemente do mérito, as propostas fogem ao tema principal do Substitutivo, que é a reforma dos tributos indiretos e, por isso, levantam discussões que não são oportunas.
EMENDA 150 - PEC 110/2019	Senador Espiridão Amin (PP/SC)	Visa isentar do IBS as atividades turísticas, quando o consumidor for não residente, e o pagamento for feito por meio eletrônico com débito em instituição financeira no exterior.	Rejeitada	Os regimes favorecidos serão definidos na lei complementar que instituir o IBS.
EMENDA 151 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Propõe que os incentivos concedidos a setores convergentes com novas atividades menos intensivas, neutras ou positivas em emissões de gases de efeito estufa sejam extintos em prazo mais lento e gradual do que aqueles historicamente já concedidos a setores poluentes.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que causem poluição.
EMENDA 152 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Determina que, quando da edição de lei para regulamentar os impostos seletivos, o legislador deverá prever sua incidência sobre produtos e serviços que prejudiquem ou possam prejudicar: o bem-estar da população, a saúde pública, a segurança pública, o clima e o combate à poluição em quaisquer de suas formas, ou seja, que prejudiquem garantias ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.	Acolhida parcialmente	Incorporada no art. 153, VIII e § 6º da Constituição Federal, nos termos do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 153 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Promove diversas alterações na legislação relacionada ao Imposto Territorial Rural (ITR) e cria a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa ao uso sustentável e produtivo dos imóveis rurais.	Rejeitada	Independentemente do mérito, as propostas fogem ao tema principal do Substitutivo, que é a reforma dos tributos indiretos e, por isso, levantam discussões que não são oportunas.

EMENDA 154 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Prevê a criação do "IBS Ecológico", com a destinação de parcela de 0,5% (meio por cento) dos recursos oriundos do IBS para os municípios que tenham em seu território Unidades de Conservação (federais, estaduais ou municipais), terras indígenas, investimento em serviço de esgotamento sanitário e de coleta e reciclagem de resíduos sólidos e que tenham implementado medidas para redução de suas emissões de carbono.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que causam poluição.
EMENDA 155 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Define que Lei Complementar disporá sobre a devolução parcial do IBS recolhido sobre bens e serviços que contribuam efetivamente com a redução de emissões de gases de efeito estufa (GEE)	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que causam poluição.
EMENDA 156 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Pretende vedar, de forma expressa, a possibilidade de instituição de isenções de tributos que beneficiem setores da economia em desacordo com as metas nacionais de redução de emissões de gases de efeito estufa (GEE).	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentam a emissão de gases de efeito estufa.
EMENDA 157 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Altera o art. 149 da Constituição Federal para possibilitar a criação de uma CIDE com natureza ambiental. Em paralelo, propõe aperfeiçoamentos à atual CIDE-combustíveis para que a legislação ordinária possa determinar: (i) que a alíquota da CIDE poderá ser diferenciada por produto ou uso em função de seu fator de emissão de GEE; e (ii) que os recursos arrecadados também serão destinados ao pagamento de subsídios relativos a combustíveis que reduzam as emissões de GEE do setor de transportes, bem como ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes que preferencialmente reduzam as emissões de GEE do setor.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentam a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 158 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Inclui, no art. 145 da Constituição Federal, dispositivo prevendo que, "sempre que possível, a instituição de tributos deverá considerar os princípios da prevenção, do poluidor-pagador, do protetor-recebedor e do tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental e climático dos produtos e serviços e de	Acolhida parcialmente	Esses princípios deverão orientar a fixação das alíquotas do IS, previsto, segundo o art. 1º do Substitutivo, no art. 153, VIII, da Constituição

		seus processos de elaboração e prestação".		Federal.
EMENDA 159 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Cria o Fundo de Desenvolvimento Regional "Sustentável", que garanta um mínimo de recursos destinados a atividades que promovam redução de desigualdades sociais e regionais, bem como: (i) ofereçam bens e serviços carbono eficientes, (ii) sejam convergentes com as metas brasileiras e (iii) beneficiem povos indígenas, populações tradicionais e agricultores familiares.	Acolhida parcialmente	O Fundo de Desenvolvimento Regional é introduzido por meio do art. 159-A da CF, nos termos do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 160 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Prevê a redistribuição da carga tributária, migrando dos tributos indiretos e regressivos para os diretos e progressivos, assim como a limitação aos tributos sobre o consumo na composição da carga tributária.	Acolhida parcialmente	No art. 145, § 1º, da Constituição e no art. 23 da PEC.
EMENDA 161 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	É similar à Emenda nº 160.	Rejeitada.	Similar à Emenda nº 160.
EMENDA 162 - PEC 110/2019	Senadora Eliziane Gama (Cidadania/MA)	Insere previsão constitucional de tratamento jurídico específico para as Organizações da Sociedade Civil, por meio de quatro alterações: i) veda a tributação sobre doações a organizações da sociedade civil sem fins lucrativos, se observados critérios determinados; ii) abarca, na vedação à instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de saúde sem fins lucrativos; iii) cria regime de tratamento diferenciado às organizações da sociedade civil sem fins lucrativos; e iv) corrige expressão constante do § 7º do art. 195, deixando claro tratar-se de imunidade tributária.	Acolhida parcialmente	Lei complementar disporá sobre regimes especiais/favorecidos de tributação, nos termos do art. 156-A, § 8º, II, do Substitutivo. Adicionalmente, a desoneração das compras governamentais, prevista no art. 156-A, § 8º, IV, do Substitutivo, contribuirá para a desoneração das atividades das organizações da sociedade civil.
EMENDA 163 - PEC 110/2019	Senador Antonio Anastasia (PSD/MG)	Insere art. 146-B para determinar que as Administrações Tributárias dos entes federados atuem, de forma previsível e transparente, no sentido de fomentar a conformidade tributária, a redução da burocracia e da litigiosidade, a proteção do ambiente de negócios e a garantia da concorrência leal. Enuncia que lei complementar estabelecerá a organização das Administrações Tributárias e poderá estabelecer critérios gerais para a criação de acordos e convênios de cooperação entre a Administração Tributária e os contribuintes, com objetivo de uniformizar interpretações tributárias, reduzir litígios,	Acolhida parcialmente	Essas serão algumas das funções do Conselho Gestor do IBS. Além disso, a unificação da lei tributária promovida pela criação do IBS reduzirá a burocracia e a litigiosidade e unificará a interpretação das regras.

		adaptar obrigações acessórias ao setor de atividade econômica e facilitar a autorregularização. Também assegura autonomia funcional e garantia de recursos orçamentários às Administrações Tributárias.		
EMENDA 164 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	A emenda busca limitar a alíquota do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS) incidente sobre serviços de educação a 20% do valor da alíquota padrão. E limitar alíquota da Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços (CBS) a 5%. Também isenta da contribuição a instituição de ensino superior privada que aderir aos programas destinados à concessão de bolsas de estudo para estudantes de baixa renda.	Acolhida parcialmente	Foi incluído dispositivo que cita expressamente que os setores de educação e saúde farão jus a regimes especiais e favorecidos de tributação, no âmbito do IBS.
EMENDA 165 - PEC 110/2019	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Tem por objetivo manter o tratamento tributário favorecido concedido à Zona Franca de Manaus	Acolhida parcialmente	Consta da nova redação conferida ao novo art. 92-B, a ser acrescido ao ADCT.
EMENDA 166 - PEC 110/2019	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Mantém o IPI na Constituição Federal, com o objetivo de preservar o regime aplicável à Zona Franca de Manaus. Exclui os veículos automotores da hipótese de incidência do Imposto Seletivo.	Acolhida parcialmente	A proteção à Zona Franca de Manaus está garantida no art. 92-B a ser acrescido ao ADCT.
EMENDA 167 - PEC 110/2019	Senador Telmário Mota (PROS/RR)	Prevê a instituição obrigatória de regimes especiais para bens e serviços relacionados ao provimento de educação e saúde.	Acolhida	Foi incluído dispositivo que cita expressamente que os setores de educação e saúde farão jus a regimes especiais e favorecidos de tributação, no âmbito do IBS.
EMENDA 168 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Estende para 2073 o prazo dos incentivos fiscais atualmente existentes para atividades localizadas nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e prorroga até 2032 alguns incentivos de caráter regional.	Acolhida parcialmente	O art. 22 do Substitutivo garante recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional para manter a competitividade das empresas incentivadas.
EMENDA 169 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Autoriza a modulação das alíquotas do IPVA em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes do veículo; e prevê que o IPVA será seletivo, em função do impacto dos veí-	Acolhida parcialmente	Acolhida na redação proposta para o § 6º do art. 155 da Constituição Federal, na forma do art.

		culos automotores no meio ambiente.		1º do Substitutivo.
EMENDA 170 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Cria alíquotas diferenciadas para o IBS, de forma que sobre os bens tangíveis incida uma alíquota única e sobre os bens intangíveis, serviços e direitos incidam outras, moduladas segundo o caráter social da operação e limitadas a 30% da alíquota incidente sobre bens tangíveis. Também limita a 6% a alíquota da CBS incidente sobre bens intangíveis, serviços e direitos.	Rejeitada	Similar às Emendas nos 9 e 45. A definição de alíquotas é matéria infraconstitucional. Adicionalmente, a criação de alíquotas diferenciadas torna o sistema mais complexo e vai na direção contrária à desejada na PEC, que é de simplificação, uniformização de alíquotas e redução de conflitos judiciais.
EMENDA 171 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 172 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Institui provisoriamente o imposto sobre grandes fortunas, até que a lei complementar prevista no art. 153, VII, seja aprovada.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com o Substitutivo, cujo objetivo central é reformar os tributos indiretos. O imposto sobre grandes fortunas pode ser instituído por lei complementar, sendo dispensável uma alteração constitucional para tanto.
EMENDA 173 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Prevê a instituição de contribuição social sobre rendas superiores a R$ 720 mil anuais, quando recebidas por pessoa física.	Rejeitada	Não guarda relação de pertinência temática com o Substitutivo, cujo objetivo central é reformar os tributos indiretos. A contribuição pretendida acarretaria polêmicas que poderiam colocar em risco a aprovação da matéria, por si só já bastante

				complexa.
EMENDA 174 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Proíbe a instituição de isenções de tributos que beneficiem exclusivamente setores ou atividades econômicas que produzam grande impacto negativo sobre o meio ambiente	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que resultem em danos ambientais.
EMENDA 175 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Prevê que a alíquota da CIDE-Combustíveis poderá ser diferenciada em função da emissão de gases de efeito estufa e que a sua receita será destinada: (a) a subsídios a combustíveis que reduzem o efeito-estufa; (b) ao financiamento reembolsável e não reembolsável de atividades sustentáveis e de projetos socioambientais e agroecológicos aderentes à Política Nacional de Mudança de Clima; e (c) ao financiamento de infraestrutura de transportes, priorizando a mobilidade sustentável e a utilização de energias renováveis.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentem a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 176 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Pretende assegurar que a alocação dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional promova atividades econômicas sustentáveis do ponto de vista socioambiental e reduza emissões de gases de efeito estufa.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentem a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 177 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe que, sempre que possível, os impostos sobre bens e serviços sejam graduados segundo o impacto ambiental e climático dos seus processos de elaboração e prestação.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentem a emissão de gases de efeito estufa. Não será necessário criar benefícios e incentivos fiscais para produzir o mesmo efeito.

				Além disso, a simplificação do sistema tributário recomenda fortemente que seja adotada apenas uma alíquota por ente. Isso reduzirá também os conflitos administrativos e judiciais.
EMENDA 178 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar à Emenda nº 170, exceto no que diz respeito à consideração do caráter social da operação para fins de fixação da alíquota.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 170.
EMENDA 179 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar à Emenda nº 170.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 170.
EMENDA 180 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Cria uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico com vistas a majorar a tributação de três tipos de bens danosos à saúde: produtos fumígenos derivados ou não do tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas. Os recursos seriam destinados ao financiamento da saúde pública.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 181 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Veda a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo e crédito presumido a produtos fumígenos derivados ou não do tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas, e à produção de tabaco.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger a saúde e o meio ambiente é o IS. Não será necessário criar outro instrumento com função idêntica.
EMENDA 182 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 183 - PEC 110/2019	Senador Nelsinho Trad (PSD/MS)	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.
EMENDA 184 - PEC 110/2019	Senador Fernando Collor (PROS/AL)	Prevê a criação de regime especial e favorecido, mediante lei complementar, para os setores de saúde e educação.	Acolhida	Foi incluído dispositivo que cita expressamente que os setores de educação e saúde farão jus a regimes especiais e favorecidos de tributação, no âmbito do IBS.
EMENDA	Senador Eduardo	Retirada, a pedido do autor.	-	Retirada.

185 - PEC 110/2019	Braga (MDB/AM)			
EMENDA 186 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Excetua os produtos destinados à alimentação do art. 156-A, § 1º, X, o qual determina que o IBS não será objeto de concessão de isenções ou benefícios tributários e financeiros, salvo as hipóteses previstas na CF.	Rejeitada	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que instituirá o IBS.
EMENDA 187 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Determina que o Imposto Seletivo incidirá inclusive produtos fumígenos, derivados ou não do tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas adoçadas. Apresenta a definição de bebidas alcoólicas e adoçadas. Os recursos seriam destinados ao financiamento da saúde pública.	Rejeitada	Não convém fixar na Constituição as hipóteses de incidência do IS. Isso caberá à lei que o instituirá.
EMENDA 188 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Altera o art. 92-A para explicitar que as leis instituidoras dos novos tributos IBS e CBS assegurarão tratamento tributário "favorecido" da ZFM, nos termos dos arts. 40, 92 e 92- A. Determina que o IBS incidente nas operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus será partilhado entre o Estado do Amazonas e as unidades federadas de destino. Assegura ao estado do Amazonas compensação por perda de receita decorrente da adoção do princípio do destino.	Acolhida parcialmente	Acolhida na redação proposta ao art. 92-B do ADCT.
EMENDA 189 - PEC 110/2019	Senador Eduardo Braga (MDB/AM)	Visa suprimir a criação do Imposto Seletivo e manter vigente o Imposto sobre Produtos Industrializados.	Rejeitada	O IS é um instrumento mais moderno, adequado e eficiente para a tarefa a que se propõe.
EMENDA 190 - PEC 110/2019	Senador Weverton (PDT/MA)	Adiciona o art. 15 à PEC 110/2019 para assegurar aos contribuintes o direito ao ressarcimento dos saldos credores de PIS e COFINS.	Rejeitada	Esse tema será objeto da lei que instituir a CBS.
EMENDA 191 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui as alíneas "e" e "f" no art. 146, III, da Constituição, de forma a assegurar tratamento diferenciado e favorecido a atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, bem como as respectivas indústrias de processamento e adquirentes da produção; e a preparação, produção, processamento, industrialização, distribuição e comercialização de alimentos.	Rejeitada	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que instituirá o IBS. Convém assinalar que, quanto maior o número de setores beneficiados por desonerações parciais e totais, maiores serão as alíquotas do imposto para os demais setores da economia.

EMENDA 192 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui, tanto para o IBS quanto para a CBS, a previsão de que a não-cumulatividade não se aplica nos casos em que a operação ou prestação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta, desde que a vedação esteja expressamente prevista em lei complementar, permitindo a máxima não cumulatividade.	Rejeitada	A regra prevista no Substitutivo mantém o pagamento do imposto devido ao longo da cadeia e, coerentemente, reserva a isenção ou imunidade exclusivamente ao elo beneficiado pela desoneração. Se o objetivo fosse desonerar toda a cadeia, a lei o faria explicitamente.
EMENDA 193 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Excetua os regimes de tratamento diferenciado e favorecido relacionados às atividades agropecuárias, pesqueiras e florestais, bem como as respectivas indústrias de processamento e adquirentes da produção e à preparação, produção, distribuição e comercialização de alimentos do art. 156-A, § 1º, X, o qual determina que o IBS não será objeto de concessão de isenções ou benefícios tributários e financeiros.	Rejeitada	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que instituirá o IBS. Convém assinalar que, quanto maior o número de setores beneficiados por desonerações parciais e totais, maiores serão as alíquotas do imposto para os demais setores da economia.
EMENDA 194 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê que o recolhimento da CBS e do IBS não ficará condicionado à comprovação, pelo adquirente, do recolhimento do tributo devido na etapa anterior. Possibilita que, caso a comprovação seja imposta ao adquirente, este poderá optar por reter a contribuição devida na operação, apurar na sua contabilidade e recolher em conjunto com a devida na operação subsequente em seu nome.	Acolhida parcialmente	Acolhida no § 6º do art. 156-A da Constituição, nos termos do art. 1º do Substitutivo.
EMENDA 195 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê tratamento favorecido para os biocombustíveis, limitando a alíquota de IBS a 50% da que for estabelecida para o equivalente combustível de origem fóssil.	Rejeitada	O instrumento adotado para proteger o meio ambiente é o IS, que desestimulará atividades produtivas que aumentam a emissão de gases de efeito estufa. Não

				será necessário conceder incentivos tributários a seus substitutos para produzir o mesmo efeito.
EMENDA 196 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Visa restringir a incidência do Imposto Seletivo a vendas feitas ao consumidor final e a produtos não alimentícios.	Rejeitada	O IS deve incidir sobre todo e qualquer bem ou serviço que cause dano ambiental ou prejudique a saúde da população, independentemente de se tratar de bem de consumo final ou insumo intermediário na cadeia produtiva.
EMENDA 197 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Visa garantir a efetivação do crédito para a etapa subsequente da cadeia, mesmo quando o produto ou serviço adquirido ou contratado estiver submetido à tributação monofásica.	Acolhida parcialmente	Acolhida parcialmente, nos termos do art. 156-A, § 8º, I, a, 3.
EMENDA 198 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar à Emenda nº 8.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 8.
EMENDA 199 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Inclui dispositivo para assegurar "o efetivo aproveitamento do crédito, em qualquer modalidade, inclusive com a compensação de quaisquer tributos perante o respectivo ente, em até cinco anos após o pedido do contribuinte".	Rejeitada	Não será necessário, visto que o Substitutivo prevê prazo para ressarcimento de créditos acumulados de IBS ao contribuinte (art. 156-A, § 7º, II)
EMENDA 200 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Prevê que a lei complementar que estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias disporá não apenas sobre direitos, deveres e garantias dos servidores, como também dos contribuintes.	Rejeitada	Não é necessário fazer essa previsão. A lei complementar necessariamente disporá sobre os direitos do contribuinte, inclusive acerca do prazo máximo para ressarcimento de créditos acumulados.
EMENDA 201 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Altera a redação do art. 43, § 4º, substituindo a expressão "considerará critérios de conservação do meio ambiente" por "incentivará a conservação do meio ambiente".	Rejeitada	Não vislumbramos diferença material que justifique a alteração de redação.

EMENDA 202 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Pretende excluir operações e contratos agrários do rol dos negócios jurídicos abrangidos pelo IBS.	Rejeitada	Regimes favorecidos serão definidos em lei complementar.
EMENDA 203 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 201.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 201.
EMENDA 204 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 202.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 202.
EMENDA 205 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 200.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 200.
EMENDA 206 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 199.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 199.
EMENDA 207 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar às emendas nº s 8 e 198.	Rejeitada	Similar às emendas nº s 8 e 198.
EMENDA 208 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 197.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 197.
EMENDA 209 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	É similar à Emenda nº 200.	Rejeitada	É similar à Emenda nº 200.
EMENDA 210 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 195.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 195.
EMENDA 211 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 194.	Acolhida parcialmente	Similar à Emenda nº 194.
EMENDA 212 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 193.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 193.
EMENDA 213 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 192.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 192.
EMENDA 214 - PEC 110/2019	Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)	Similar à Emenda nº 191.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 191.
EMENDA 215 - PEC 110/2019	Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS)	Estende a imunidade tributária para as entidades de assistência social e para os entes públicos, inclusive suas autarquias e fundações, às compras internas e às importações de medicamentos e dispositivos médicos.	Acolhida parcialmente	A distorção apontada é meritória e poderá ser corrigida por meio da concessão, por lei complementar, de regimes favorecidos (incisos II e IV do § 8º do art. 156-A da Constituição).
EMENDA 216 - PEC 110/2019	Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS)	Prevê concessão de tratamento diferenciado e favorecido para as organizações da sociedade civil no que toca às suas obrigações administrativas,	Rejeitada	O Substitutivo já prevê substancial simplificação tributária

		previdenciárias, tributárias e creditícias.		para todos os contribuintes. Os demais assuntos não guardam relação com o tema da PEC.
EMENDA 217 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Estende aos procuradores dos estados, do Distrito Federal e dos municípios o benefício de ter como limite remuneratório aquele aplicável aos servidores da União.	Rejeitada	A PEC trata apenas dos servidores da área de fiscalização tributária, dada a criação do Conselho Federativo do IBS.
EMENDA 218 - PEC 110/2019	Senadora Rose de Freitas (MDB/ES)	Similar à Emenda nº 184	Acolhida parcialmente	Similar à Emenda nº 184.
EMENDA 219 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Similar às Emendas nos 9, 45 e 170; encurta a transição do imposto; e prevê a devolução dos saldos credores de ICMS.	Acolhida parcialmente	A devolução dos saldos credores está prevista no art. 15 do Substitutivo e, portanto, encontra-se acolhida. Já a transição foi cuidadosamente estudada por especialistas, e a criação de alíquotas diferenciadas torna o sistema mais complexo e vai na direção contrária à desejada na PEC, que é de simplificação, uniformização de alíquotas e redução de conflitos judiciais.
EMENDA 220 - PEC 110/2019	Senador Plínio Valério (PSDB/AM)	Garante ao estado do Amazonas participação na arrecadação do IBS decorrente de operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, nos termos de lei complementar.	Acolhida	Consta do art. 2º do Substitutivo.
EMENDA 221 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Assegura às atividades relacionadas à preparação, produção, distribuição e comercialização de alimentos o direito de adesão ao Simples Nacional.	Rejeitada	Não guarda relação com o tema da PEC e do Substitutivo, que não tratam do Simples Nacional, exceto no que toca a ajustes necessários relacionados à criação do IBS.

EMENDA 222 - PEC 110/2019	Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS)	Admite a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao IBS às atividades relacionadas à preparação, produção, distribuição e comercialização de alimentos.	Acolhida parcialmente	Regimes favorecidos serão objeto da lei complementar que regulamentará o IBS.
EMENDA 223 - PEC 110/2019	Senador Giordano (MDB/SP)	É similar às emendas 144 e 146.	Rejeitada	É similar às emendas 144 e 146.
EMENDA 224 - PEC 110/2019	Senador Vanderlan Cardoso (PSD/GO)	Propõe o acréscimo da expressão "reconhecidamente" ao caracterizar os danos e prejuízos dos bens e serviços onerados pelo IS.	Rejeitada	O critério para reconhecimento dos danos e prejuízos produzidos será estabelecido na lei que instituir o imposto. Não vislumbramos diferença que justifique alteração da redação do Substitutivo.
EMENDA 225 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Veda a concessão de benefícios e incentivos fiscais, por parte da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, a bens onerados pelo IS.	Rejeitada	Os entes subnacionais não têm autonomia para conceder benefícios em relação ao IS.
EMENDA 226 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Destina a receita do IS ao Fundo Nacional da Saúde e aos fundos estaduais e municipais de saúde e aos gastos públicos com prevenção de doenças e promoção da saúde.	Retirada a pedido do autor.	Retirada.
EMENDA 227 - PEC 110/2019	Senador Humberto Costa (PT/PE)	Similar à Emenda nº 226, porém adicionando que os recursos destinados à saúde não serão computados para fins da exigência de despesas mínimas previstas no art. 198 da CF.	Rejeitada	A função do Imposto Seletivo é desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde. Dessa forma, o benefício à saúde já está assegurado, independentemente da vinculação de receitas, já extremamente elevada no orçamento brasileiro.
EMENDA 228 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Similar à Emenda nº 170.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 170.
EMENDA 229 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Suprime a transição para o IBS e faz com que o novo imposto passe a vigorar plenamente a partir do terceiro ano após o ano-base.	-	Retirada.

EMENDA 230 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe diretrizes para que o sistema tributário atue como instrumento para a redução da pobreza e das desigualdades sociais e regionais e para garantir a sustentabilidade ambiental.	Acolhida parcialmente	No art. 145, § 1º, da Constituição e no art. 23 da PEC. Além disso, o IBS prevê a devolução do imposto pago para baixa renda; a equalização de carga tributária entre os setores reduz a regressividade do sistema. O IS e o FDR têm como um de seus objetivos básicos garantir a sustentabilidade ambiental.
EMENDA 231 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe a devolução do IBS pago pelas famílias de baixa renda e estabelece critérios de elegibilidade, periodicidade de pagamentos, valores mínimos. Também dispõe sobre dificuldade de utilização de sistemas informatizados.	Acolhida parcialmente	No art. 156-A, §8º, III. Os demais pontos são matéria infraconstitucional.
EMENDA 232 - PEC 110/2019	Senador Fabiano Contarato (PT/ES)	Propõe a devolução do montante de IBS e CBS pago pelas famílias de baixa renda e cria auxílio temporário para antecipar esse valor.	Acolhida parcialmente	No art. 156-A, §8º, III. Os demais pontos são matéria infraconstitucional.
EMENDA 233 - PEC 110/2019	Senadora Mara Gabrilli (PSDB/SP)	Propõe conceder imunidade tributária, relativamente ao ITCMD, às transmissões e doações em favor das organizações da sociedade civil e dos institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos.	Acolhida	Primeira parte perdeu objeto. Segunda parte acolhida, com a seguinte redação: VI – não incidirá sobre as transmissões e doações a organizações da sociedade civil e a institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.
EMENDA 234 - PEC 110/2019	Senador Veneziano Vital do Rêgo (MDB/PB)	Corresponde à combinação das emendas nºs 170 e 229.	Rejeitada	Corresponde à combinação das emendas nºs 170 e 229.
EMENDA 235 - PEC	Senador Luiz Carlos Heinze	Dispõe sobre o conceito de ato coo-	Rejeitada	Diversas tenta-

110/2019	(PP/RS)	perativo. Prevê a instituição de benefício fiscal para as cooperativas, sob a forma de concessão de crédito presumido de IBS e de CBS.		tivas de conciliação entre organizações representativas das cooperativas e o Ministério da Economia foram feitas pelo Relator. No entanto, não se chegou a um acordo em torno de um texto que não gerasse distorções competitivas e não prejudicasse os produtores não cooperados.
EMENDA 236 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Destina recursos da CBS, até 2030, à manutenção da competitividade da indústria automotiva instalada nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em substituição aos incentivos relativos ao IPI atualmente existentes.	Rejeitada	Na forma do art. 17 do Substitutivo, a lei que instituir o IS estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do IPI.
EMENDA 237 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Prorroga até 2030 a fruição, pela indústria automotiva, de incentivos fiscais previstos nas Leis 9.440/99 e 9.826/99	Rejeitada	Na forma do art. 17 do Substitutivo, a lei que instituir o IS estabelecerá o prazo e as condições para a extinção do IPI.
EMENDA 238 - PEC 110/2019	Senador Jader Barbalho (MDB/PA)	Obriga a criação de regimes diferenciados de IBS para saúde e educação.	Acolhida	Foi incluído dispositivo que cita expressamente que os setores de educação e saúde farão jus a regimes especiais e favorecidos de tributação, no âmbito do IBS.
EMENDA 239 - PEC 110/2019	Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE)	Similar à Emenda nº 238.	Rejeitada	Similar à Emenda nº 238.
EMENDA 240 - PEC 110/2019	Senadora Rose de Freitas (MDB/ES)	Prevê a forma como será reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte.	Parcialmente acolhida	A PEC já traz previsão de creditamento total do IBS e CBS, o que implica na desoneração da aquisição de bens de capital.

EMENDA 241 - PEC 110/2019	Senadora Rose de Freitas (MDB/ES)	Prevê excepcionar incentivos e benefícios previstos no § 2º do Art. 4º da Emenda Constitucional 109	Rejeitada	A PEC já prevê mecanismo de compensação para Estados e Municípios
EMENDA 242 - PEC 110/2019	Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE)	Manutenção da incidência monofásica da CBS ou PIS/COFINS sobre produtos que vierem a ser tributados pelo Imposto Seletivo.	Parcialmente acolhida	A PEC prevê a incidência monofásica para certos produtos submetidos ao regime diferenciado.
EMENDA 243 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Prevê ampliação da imunidade aos livros	Rejeitada	A PEC não modifica as imunidades atualmente previstas.
EMENDA 244 - PEC 110/2019	Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP)	Similar à Emenda nº 243	Rejeitada	Similar à Emenda nº 243.
EMENDA 245 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Prevê a inclusão de produtos da cesta básica no regime especial de tributação	Parcialmente acolhida	A PEC permite que a Lei Complementar institua regimes favorecido para a cesta básica.
EMENDA 246 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Prevê a inclusão de saúde e educação no regime especial de tributação	Acolhida	Foi incluído dispositivo que cita expressamente que os setores de educação e saúde farão jus a regimes especiais e favorecidos de tributação, no âmbito do IBS.
EMENDA 247 - PEC 110/2019	Senador Jaques Wagner (PT/BA)	Determina alíquota reduzida para as contribuições das alíneas “b” e “c” do inciso do I do art. 195.	Rejeitada	Não guarda relação com o tema do Substitutivo, pois a PEC não contempla as contribuições das alíneas “b”e “c”do inciso do I do art. 195.
EMENDA 248 - PEC 110/2019	Senador Jorginho Mello (PL/SC)	Inclui no inciso V do § 3º do art. 146 a possibilidade de recolhimento da CBS separadamente pelas empresas do Simples e modifica o inciso VI do § 3º do art. 146 para possibilitar que as empresas do Simples possam transferir créditos do IBS e da CBS em montante equivalente ao cobrado por meio do regime unificado. Acrescenta a possibilidade de a lei da CBS instituir regimes especiais e favorecidos de tributação.	Acolhida	O texto proposto na emenda foi incluído no substitutivo.
EMENDA 249 - PEC	Senador Luiz Carlos Heinze	Estabelece a não incidência do IBS e da CBS sobre operações com bens	Rejeitada	O substitutivo

110/2019		imóveis e dá outras providências.		já prevê a possibilidade de regime diferenciado para operações com bens imóveis, por meio de lei complementar.
EMENDA 250 - PEC 110/2019	Senadora Simone Tebet (MDB/MS)	Estabelece destinação entre 3% e 5% da receita do IBS ao Fundo de Desenvolvimento Regional e manutenção dos benefícios fiscais atuais.	Acolhida Parcialmente	Incluiu-se a destinação mínima de 3% das receitas do IBS para o Fundo de Desenvolvimento Regional. A manutenção dos benefícios fiscais já está prevista na LC 160.
EMENDA 251 - PEC 110/2019	Senadora Simone Tebet (MDB/MS)	Estabelece transferências federais para compensar perdas de entes subnacionais e compensar perdas de benefícios fiscais e a manutenção de receitas do IPI para FPM e FPE.	Rejeitada	O mecanismo de transição proposto mitiga muito os efeitos da reforma sobre a receita dos entes subnacionais e alocação prioritária dos recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional já permite a manutenção da competitividade das empresas que recebem benefícios fiscais nos Estados menos desenvolvidos da Federação.
EMENDA 252 - PEC 110/2019	Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE)	Visa excetuar a locação de bens imóveis dos negócios jurídicos e operações e prestações a eles equiparáveis alcançados pelo IBS.	Rejeitada	O substitutivo já traz a previsão de regime diferenciado de tributação para operações com bens imóveis.
EMENDA 253 - PEC 110/2019	Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE)	Determina a não incidência do IBS sobre serviços prestados mediante locação.	Rejeitada	O substitutivo já traz a previsão de regime diferenciado de tributação para operações com bens imóveis.