



TIPO DE TRABALHO: INFORMAÇÃO TÉCNICA

SOLICITANTE: Consultoria Legislativa

ASSUNTO: Reforma Tributária.

AUTOR:

Fabiano da Silva Nunes

José Evande Carvalho Araujo

Marco Antônio Moreira de Oliveira

Consultores Legislativos da Área III

Direito Tributário e Tributação

1. INTRODUÇÃO

A Consultoria Legislativa solicitou informações sobre as principais propostas de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional em 2023, com o objetivo de subsidiar diversos pedidos de informação que o Órgão tem recebido sobre a matéria.

Atualmente, existem duas proposições em avançado estado de discussão no Parlamento: as PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019, tramitando, respectivamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Pela sua semelhança, analisaremos em conjunto os problemas existentes no atual Sistema Tributário Nacional e as soluções apresentadas pelas propostas mencionadas.

2. BREVE HISTÓRICO DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS DESDE 1988

Poucos anos após a promulgação da Constituição de 1988, já se iniciaram as discussões para reformulação do Sistema Tributário Nacional. Nos governos seguintes, houve sucessivas tentativas de estruturação de um novo modelo de cobrança de tributos em âmbito nacional, em especial na tributação sobre o consumo.

Em um breve apanhado histórico, destacam-se quatro grandes tentativas de reforma tributária pós-1988: uma nos governos Fernando Henrique, duas nos governos Lula I e II, e uma quarta iniciada pelo Parlamento em 2017 e que deságua nas propostas ora em discussão. Essas reformas envolvem, em alguma medida, a substituição de todos ou de alguns dos tributos incidentes sobre o consumo por um imposto sobre o valor agregado (IVA), que alcançaria a integralidade da base de consumo (mercadorias, serviços, direitos e intangíveis), e incidiria sobre todas as etapas da cadeia produtiva de forma não-cumulativa, isto é, compensando-se, em cada fase do processo produtivo, os impostos pagos nas etapas anteriores.

A PEC nº 175, de 1995, apresentada no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso (FHC) pelo Poder Executivo, foi relatada, na Câmara dos Deputados, pelo ex-Deputado Mussa Demes, mas só aprovada na

Comissão Especial em 1999. A PEC criava (i) um IVA dual (federal e estadual) cobrado no destino em substituição ao IPI, ICMS e ISS; (ii) uma contribuição social sobre o valor agregado, em substituição à Cofins, PIS/Pasep e Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), e (iii) um imposto de vendas a varejo municipal.

A PEC nº 41, de 2003, apresentada no primeiro governo Lula pelo Poder Executivo, teve como relator o ex-Deputado Virgílio Guimarães. Na tributação do consumo, a PEC estabelecia a regulamentação do ICMS por lei federal, extinguiu o IPI e criava uma alíquota federal incidente sobre a mesma base do ICMS. Dessa forma, passaria a existir um IVA-dual, em parte federal e em parte estadual, cobrado integralmente na origem, e com a distribuição do produto arrecadado entre os Estados, nas operações interestaduais, definida pelo Senado Federal. Contudo, à medida que as discussões progrediam, as partes consensuais dessa PEC foram sendo promulgadas (Emendas Constitucionais nº 42, de 2003 e nº 44, de 2004), enquanto os pontos controversos foram desmembrados em outras propostas, que não conseguiram ser aprovadas.

O debate da reforma tributária se estendeu para o segundo governo Lula, com a PEC nº 233, de 2008, também de autoria do Poder Executivo, que teve como relator o ex-Deputado Sandro Mabel. A PEC aprovada na Comissão Especial criava um IVA federal, unificando a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e a contribuição do Salário-Educação, unificava e nacionalizava a legislação do ICMS e trazia soluções para acabar com a “guerra fiscal” do ICMS.

Diante da dificuldade de aprovação de uma reforma tributária ampla, os governos Dilma Roussef e Michel Temer abandonaram a ideia de modificação radical no Sistema Tributário Nacional, buscando aprimorá-lo pontualmente, usando tão somente a legislação infraconstitucional.

Coube, então, à Câmara dos Deputados trazer à pauta o debate sobre uma reforma geral do sistema tributário, quando, em julho de 2015, criou-se uma Comissão Especial com a finalidade de analisar, estudar e formular proposições relacionadas à Reforma Tributária. O primeiro relator designado foi

o ex-Deputado André Moura, depois substituído pelo ex-Deputado Luiz Carlos Hauly. Posteriormente, a discussão foi deslocada para a Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº 293, de 2004, do Poder Executivo, permanecendo a relatoria com o ex-Deputado Hauly.

Essa discussão terminou por ser a semente da proposta de reforma tributária iniciada em 2019 e que atualmente se encontra em discussão. O substitutivo à PEC nº 293, de 2004, aprovado na Comissão Especial no dia 11/12/2018, foi integralmente incorporado à PEC nº 110, de 09 julho de 2019, apresentada no Senado Federal. Paralelamente, uma das emendas apresentadas naquela Comissão Especial foi convertida na PEC nº 45, de 03 de abril de 2019, apresentada na Câmara dos Deputados.

Com o amadurecimento da discussão nas duas Casas Legislativas, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal decidiram criar uma Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, em 19 de fevereiro de 2020, para produzir uma proposta que unificasse os dois textos. Em 12 de maio de 2021, o relator Deputado Aguinaldo Ribeiro apresentou o substitutivo, mas a Comissão Mista foi extinta antes de apreciar a proposição.

O Senado, contudo, decidiu continuar a discussão a partir do substitutivo da Comissão Mista, na análise da PEC nº 110, de 2019, pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). Em 16 de março de 2022, o relator, então Senador Roberto Rocha, apresentou novo substitutivo com algumas alterações em relação ao texto anterior.

Iniciado o terceiro Governo Lula, o Poder Executivo decidiu priorizar a reforma tributária a partir da discussão acumulada, mas entendeu que a melhor solução seria a construção do texto pelo próprio Parlamento. Nesse sentido, em 9 de fevereiro de 2023, o Presidente da Câmara dos Deputados criou o Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45, de 2019.

Em paralelo a esse movimento, em março de 2021, o Deputado Luiz Philippe de Orleans e Bragança apresentou a PEC nº 7, de 2020, que traz modelo tributário diverso. Em relação à tributação do consumo, no lugar de um IVA, com base ampla e não cumulativo, propôs sua concentração sobre o

momento da venda ao consumidor final. Em 22 de dezembro de 2022, o parecer da relatora Deputada Bia Kicis, favorável à proposta, foi aprovado na Comissão Especial.

Nesse contexto, para melhor compreensão das propostas atualmente em discussão que adotam o modelo de IVA, analisaremos as últimas versões das PECs nº 45 e 110, de 2019.

3. RAZÕES QUE LEVARAM AO DEBATE SOBRE REFORMULAÇÃO DO MODELO NACIONAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Apesar de surgir como um modelo moderno de tributação na década de 1960, o Imposto sobre Consumo de Mercadorias – ICM, baseado no valor agregado, se tornou rapidamente obsoleto e ineficiente. A multiplicidade de competências tributárias, divididas entre União, Estados e Municípios, com a base consumo segmentada entre bens e serviços, somada às sucessivas alterações legislativas promovidas individualmente e descoordenadamente pelos entes, sobretudo visando a concessão de benefícios fiscais, transformou essa tributação em um sistema caótico e disfuncional.

Esses problemas foram agravados a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Após um longo período de maior concentração do poder no governo federal, os constituintes reforçaram a autonomia tributária e fiscal de Estados e Municípios, com o intuito de fortalecer a Federação. O número de impostos de competência dos entes subnacionais aumentou e sua participação na receita da União atingiu os maiores níveis históricos. De outro lado, foram ampliados os encargos da União, em especial com previdência social, educação e saúde.

Visando a recompor sua base de arrecadação para financiar as novas atribuições da máquina estatal, o Poder Central aumentou a carga tributária, especialmente na forma de tributos não partilháveis com os demais entes, sobretudo contribuições sociais que incidem sobre a receita bruta das empresas.

Por sua vez, grande parte dos Municípios, apesar de ter recebido razoável autonomia tributária na Carta de 1988, não possui estrutura

administrativa apta a exercer sua competência na arrecadação de seus tributos. Em razão disso, pequenos e médios Municípios, com frequência, obtêm reduzida receita própria, ficando dependentes das transferências constitucionais de fundos de participação e da cota-parte de ICMS. Além das claras distorções que essa situação acarreta, tanto na arrecadação federal quanto na autonomia municipal, essa incapacidade de exercer de forma plena sua própria competência tributária faz com que grande parte da base tributária nacional, notadamente o consumo de serviços, seja subtributada, pressionando a taxaço do restante da economia.

Na esfera estadual, o modelo de tributação que concede autonomia a cada Estado para tratar de sua legislação específica do ICMS trouxe sensíveis distorções.

Em primeiro lugar, pela multiplicidade de legislações. São 27 legislações distintas para regular a tributação do consumo de um mesmo produto. Para transações interestaduais, por exemplo, foi instituído modelo híbrido de cobrança, com a aplicação de uma “alíquota interestadual” na origem da operação e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual no destino. Essa cobrança de parcela do tributo na origem permitiu o surgimento da chamada “guerra fiscal”. Estados-membros concedem benefícios fiscais de ICMS visando a atrair investimentos a seus territórios em detrimento de sua base arrecadatória.

Mesmo a concessão desses incentivos estando constitucionalmente condicionada à deliberação de todos os Estados da Federação¹, durante décadas o texto constitucional foi burlado, mediante a concessão unilateral de benesses fiscais.

Além do dano causado às arrecadações estaduais, e da complexidade da coexistência de 27 legislações distintas para um mesmo tributo, essa prática também gera distorções alocativas de investimentos. Empresas decidem onde montarão suas instalações em função dos benefícios

¹ Art. 155, §2º, XII, 'g'

fiscais concedidos e não necessariamente da maior eficiência na produção, comercialização ou distribuição de seus produtos.

Por fim, nas exportações, que são desoneradas, o Estado exportador assume a responsabilidade de devolver os créditos de ICMS relativos à incidência nas etapas anteriores. Contudo, em diversas situações, em razão de parte da arrecadação do tributo estar concentrada em outro Estado de origem – ou mesmo ter sido dispensada em virtude da concessão unilateral de benefícios fiscais –, o Estado que devolve o tributo não corresponde ao que o arrecadou.

Há outra distorção gerada que se origina indiretamente da concessão unilateral de benefícios fiscais. Como forma de compensar a profusão de desonerações e recompor a arrecadação, Estados optam por onerar produtos que possuem base ampla e que sejam de fácil arrecadação, pois são concentrados em poucas empresas, como combustíveis e energia elétrica. Desse modo, esses importantes insumos acabam tendo sua taxaço majorada, afetando toda a cadeia produtiva.

Assim, a tributação sobre o consumo tornou-se complexa, disfuncional, ineficiente, desequilibrada e injusta. São cinco tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos Estados; Imposto sobre Serviços (ISS), nos Municípios; e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na União, que corresponderam, em 2021, a 37,96% de toda a arrecadação tributária brasileira².

Em resumo, entre os principais fatores que atualmente deixam o modelo nacional de tributação sobre o consumo praticamente insustentável, destacamos:

- i. a base consumo é tributada por cinco tributos diferentes, de competência das três esferas federativas;

² Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. p. 15. Acesso em: 27/2/2023.

- ii. cada ente subnacional tem sua própria competência para legislar sobre normas específicas sobre seu imposto (ICMS ou ISS) incidente sobre a base consumo – são 26 Estados, Distrito Federal e 5.568 Municípios com essa competência;
- iii. a base consumo é essencialmente dividida em (i) circulação de bens e (ii) prestações de serviços, entre Estados e Municípios, gerando grande insegurança jurídica e diversas disputas, tanto entre os entes federativos quanto entre contribuintes e a Administração Tributária, sobre a classificação da operação;
- iv. a legislação que instituiu o regime não cumulativo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, permitiu que parte da economia continuasse recolhendo os tributos pelo regime cumulativo, gerando distorções na tributação da cadeia produtiva;
- v. o ISS é cumulativo, tanto em relação à incidência em cascata pelo próprio imposto, quanto à impossibilidade de aproveitamento de crédito no pagamento do ICMS. Isso traz distorções na alocação de investimentos na economia, onde a estruturação da execução de negócios é realizada visando ao pagamento de menos tributos (horizontalização ou verticalização), em prejuízo do modelo mais eficiente;
- vi. todos os fatores acima geram uma acentuada cumulatividade na tributação do consumo nacional, com tributos incidindo em cascata, uns sobre os outros e sem recuperação de créditos. Atualmente é impossível afirmar o exato montante tributário embutido no preço cobrado do consumidor ao final da cadeia produtiva. Além disso, há redução da competitividade da produção nacional, com a permanência de resíduos de tributação nas exportações;

- vii. o modelo atual restringe o aproveitamento dos créditos de impostos pagos na atividade produtiva, tanto dos insumos na manutenção da empresa (crédito financeiro) quanto de investimentos;
- viii. a multiplicidade de competências tributárias permitiu que os entes subnacionais concedessem indiscriminadamente benefícios fiscais para atraírem investimentos, na chamada guerra fiscal. Essa prática traz diversos reflexos negativos, como a corrosão da arrecadação, a ineficiência na alocação de investimentos e a elevação da complexidade da legislação;
- ix. a profusão da concessão de benefícios fez com que os entes acentuassem a tributação em bens de base ampla e de fácil arrecadação, como energia elétrica e petróleo, trazendo reflexos negativos a toda a economia;
- x. a diferenciação de tributação entre entes federativos, assim como a manutenção de diversos tributos incidentes sobre o consumo, afasta investimentos estrangeiros no País devido à complexidade trazida por essa separação de tributação, conceito que não é aplicado no restante das economias mundiais;
- xi. a divisão da base consumo entre Estados e Municípios faz com que serviços sejam menos tributados, em comparação com o restante dos setores econômicos. Além de as alíquotas serem menores, muitos Municípios não exercem sua competência tributária em razão da falta de estrutura administrativa. Não há razão, quanto mais diante do atual processo de expansão do setor de serviços na economia, para que ocorra a diferenciação de mercadorias e serviços, não existindo nas principais economias mundiais sistema em que haja essa distinção de forma tão acentuada. Essa diferenciação corrói a base

tributária nacional sobre o consumo, que serve para financiar todos os entes federativos, e prejudica outros setores econômicos, que acabam arcando com maior carga tributária;

- xii. o fato de muitos Municípios não terem estrutura para exercerem suas competências tributárias torna-os dependentes das transferências constitucionais;
- xiii. a digitalização da economia, além de trazer a insegurança sobre qual imposto deva incidir na operação (ICMS ou ISS), poderá corroer a base do ICMS caso seja mantida a tendência jurisprudencial de que incide ISS nessas operações;
- xiv. a oneração mais elevada de bens em relação a serviços torna a tributação do consumo mais regressiva, pois serviços são proporcionalmente mais consumidos por famílias situadas nas faixas superiores de renda;
- xv. o modelo atual de concessão de benefícios não discrimina a renda dos consumidores, tanto contribuintes de baixa renda quanto de alta renda são beneficiados;
- xvi. a repartição da competência da tributação do consumo entre as três esferas federativas força a existência de três estruturas administrativas distintas para a cobrança de tributação incidente sobre a mesma operação. Torna mais dispendiosa a arrecadação tributária;
- xvii. há um tributo que incide diretamente na produção, o Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo valor não é recuperado nas etapas posteriores;
- xviii. como a apuração da contribuição para o Pis e da Cofins é feita no método “base contra base” (receita gerando débito x despesas gerando crédito), várias despesas que geram crédito no regime não cumulativo não tiveram a

respectiva contribuição recolhida, como, por exemplo, quando fornecedores recolhem pelo Simples Nacional ou pelo sistema cumulativo.

Como as balizas do sistema tributário nacional estão inscritas na Lei Maior, a solução dos problemas listados acima somente pode ser concretizada na forma de Proposta de Emenda à Constituição (PEC), que tem uma tramitação mais complexa, tanto pelo quórum de aprovação (3/5 dos Parlamentares), quanto por exigir dois turnos de votação em cada uma das Casas do Congresso Nacional. A seguir, descrevemos resumidamente as alterações constitucionais das duas principais PEC em tramitação que objetivam resolver essas questões.

4. REFORMA TRIBUTÁRIA DAS PEC nºs 45 e 110, de 2019

Como explicado na seção anterior, a discussão das PECs nºs 45 e 110, ambas de 2019, decorreram de um longo processo de debate conjunto. Assim, suas últimas versões, o substitutivo apresentado à Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária em maio de 2021³, e o substitutivo à PEC nº 110, de 2019, trazido à CCJ do Senado em 16 de março de 2022⁴, atualmente possuem mais semelhanças do que diferenças. Nesse sentido, destacaremos os principais pontos desses substitutivos, indicando as diferenças entre as proposições.

Tributos extintos:

- IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.

Tributos criados:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** (i) imposto sobre bens e serviços (IBS) de âmbito nacional; e (ii) imposto específico sobre alguns bens, serviços

³ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334>. Acesso em: 22/2/2023.

⁴ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline>. Acesso em: 22/2/2023.

e direitos (Imposto Seletivo), para desestimular seu consumo (cigarro, bebidas e produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente);

- **Substitutivo da PEC nº 110:** (i) imposto sobre operações com bens e prestações de serviços (IBS) de competência dos Estados e Municípios; (ii) contribuição sobre operações com bens e prestações de serviços (CBS) de competência União; e (ii) imposto específico sobre alguns bens, serviços e direitos (Imposto Seletivo), para desestimular seu consumo.

Em resumo, ressalvadas pequenas diferenças terminológicas, as duas PECs trocam os cinco principais tributos atuais sobre o consumo por um IBS e um Imposto Seletivo. Enquanto no substitutivo da Comissão Mista, o IBS é único e nacional, no substitutivo da PEC nº 110, de 2019, o modelo é dual, com uma CBS para a União e um IBS para os Estados e Municípios, sendo que os tributos têm desenho constitucional similar.

Base de Incidência:

- **Substitutivo da Comissão Mista:**
 - (i) IBS: (a) qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou com serviço, inclusive direitos a eles relacionados; e (b) importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
 - (ii) Imposto Seletivo: 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;
 - Nenhum dos dois tributos incidirá sobre exportações.
-
- **Substitutivo da PEC nº 110:**
 - (i) IBS e CBS: (a) bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços; e (b) 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) Imposto Seletivo: produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Lei Instituidora:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** IBS e Imposto Seletivo: lei complementar;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** (i) IBS: lei complementar; (ii) CBS e Imposto Seletivo: lei ordinária federal.

Determinação da alíquota:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** Para o IBS, cada ente federativo poderá fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. A alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços em cada ente. As primeiras alíquotas serão fixadas por Resolução do Senado Federal, com base em cálculo elaborado pelo TCU, de forma a manter a arrecadação dos entes federados, mas, a qualquer momento, cada ente pode alterar sua alíquota por lei própria;
- **Substitutivo à PEC 110:**
 - (i) Para o IBS, Estados, DF e Municípios poderão fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. A alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços em cada ente. As primeiras alíquotas serão fixadas por Resolução do Senado Federal, segundo critérios definidos em lei complementar, de forma a manter a arrecadação dos entes federados, mas, a partir do quinto ano após a instituição do IBS, cada ente pode alterar sua alíquota por lei própria;

- (ii) Para a CBS, não há parâmetros na PEC para a fixação da alíquota.

Não Cumulatividade do IBS:

- **Substitutivo da Comissão Mista:**

- (i) O aproveitamento do crédito, em regra, é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, podendo a lei complementar estabelecer hipóteses nas quais o aproveitamento do crédito independe do efetivo recolhimento do IBS;
- (ii) A receita decorrente do imposto recolhido que gere créditos ao adquirente será retida e utilizada somente para (a) compor o produto da arrecadação no caso de aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou (b) ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte;
- (iii) Lei complementar disporá sobre o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

- **Substitutivo à PEC 110:**

- (i) O aproveitamento do crédito é vinculado ao imposto cobrado (não ao recolhido) nas operações e prestações anteriores, podendo a lei complementar condicionar o aproveitamento de créditos ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, caso em que o adquirente poderá efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;
- (ii) 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, ou distribuído ao Estado e ao Município do destino, conforme as respectivas alíquotas, nos demais casos;
- (iii) Lei complementar disporá sobre o prazo para devolução de créditos acumulados pelo contribuinte.

Tratamento dos saldos credores acumulados de tributos:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** Lei complementar disporá sobre (i) a utilização dos saldos credores homologados de IPI, PIS, COFINS e ICMS, para pagamento do IBS, de modo que sejam abatidos da parte que caiba a cada ente federativo; e (ii) a restituição dos saldos credores homologados mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis, inclusive com garantia da União;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** Após a transição, os saldos credores homologados de ICMS serão ressarcidos aos contribuintes pelos Estados e Distrito Federal nos termos da lei complementar. Por opção do contribuinte, o ressarcimento pode se dar com títulos da dívida pública do respectivo ente, nos termos da lei complementar, assegurada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos e a remuneração dos títulos pela SELIC, ou 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.

Benefícios fiscais:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** não permite a concessão de benefício fiscal, mas admite a concessão de regimes favorecidos, por lei complementar, por até 12 anos após a instituição do IBS, 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. Esses regimes poderão prever alterações nas regras de creditamento e nas alíquotas do imposto, desde que aplicadas uniformemente a todas as esferas federativas;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** não permite a concessão de benefício fiscal, mas admite a concessão de regimes favorecidos, por lei complementar, 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.

Regimes diferenciados:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis e lubrificantes, compras/contratos da Administração Pública, bens de capital e Zona Franca de Manaus;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** (i) IBS: para bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, compras/contratos da Administração Pública e Zona Franca de Manaus; (ii) CBS: para instituições financeiras, serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, serviços de planos de assistência à saúde, compras/contratos da Administração Pública e Zona Franca de Manaus.

Tratamento diferenciado para a população de baixa renda:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** a União Federal cobrará adicional de imposto destinado a financiar programas de devolução do imposto para famílias de baixa renda;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** prevê devolução total ou parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições de bens e serviços.

Tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** mantém o Simples Nacional, facultando aos optantes a inclusão ou não do IBS. Quem incluir o IBS no Regime do Simples não poderá se apropriar dos créditos do imposto nem transferir créditos ao adquirente de seus bens e serviços;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** mantém o Simples Nacional, facultando aos optantes a inclusão ou não do IBS e da CBS. Quem incluir o IBS e a CBS não poderá se apropriar dos créditos do imposto, mas poderá transferir créditos do IBS e da CBS no montante recolhido no Simples Nacional ao adquirente de seus bens e serviços.

Partilha da arrecadação:

- **Ambos os substitutivos:**
 - (i) IBS: cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua alíquota;
 - (ii) Imposto Seletivo: arrecadação da União, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios;
 - **Substitutivo da PEC nº 110:** CBS: arrecadação da União;

Transição do sistema de cobrança dos tributos:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** durante **dois anos** é cobrada a parcela federal do IBS e extintos o PIS e a Cofins. Durante **três anos**, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e o aumento correspondente da alíquota do IBS de modo a manter a arrecadação, com os benefícios fiscais dos impostos antigos reduzidos na mesma proporção. No sexto ano, são extintos o ICMS, o ISS e o IPI;
- **Substitutivo da PEC nº 110:**
 - (i) IBS: durante **dois anos** é cobrada o IBS com alíquota “teste” de 1%, compensável do ICMS e ISS. Durante **quatro anos**, haverá redução

progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e o aumento correspondente da alíquota do IBS de modo a manter a arrecadação, com os benefícios fiscais dos impostos antigos reduzidos na mesma proporção. No sétimo ano, são extintos o ICMS e o ISS. O IPI será extinto na forma prevista na lei instituidora do Imposto Seletivo;

- (ii) CBS: vigência instantânea, com a lei instituidora, extintos o PIS e a Cofins.

Transição da partilha de recursos:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** no total, a transição será **de cinquenta e dois anos**; nos **dois primeiros** não há transição; nos **cinquenta anos** subsequentes, 95% do montante do IBS-estadual e IBS-municipal são retidos e redistribuídos com base na proporção da arrecadação de cada Estado e Município, apurada com base nos 5 anos anteriores, percentual reduzido anualmente em 1/50;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** no total, a transição será de **quarenta anos**; durante **vinte anos**, 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 parcela não retida da arrecadação será distribuída com base no princípio do destino, deduzidos 3%, que serão destinados a mecanismo de compensação. Nos **vinte anos** subsequentes, a parcela retida da receita do IBS será progressivamente reduzida, sendo extinta no final do período. Após esse período, o percentual de 3% de compensação será progressivamente reduzido, nos termos definidos em lei complementar.

Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.):

- **Ambos os substitutivos:** o produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos visando manter a mesma proporção existente no texto constitucional em vigor, de acordo com as regras propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a receita para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação).

Administração e gestão do IBS:

- **Substitutivo da Comissão Mista:** gestão e administração compartilhadas entre as três esferas federativas, nos termos de lei complementar;
- **Substitutivo da PEC nº 110:** gestão e administração a cargo do 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.

Outras matérias:

- **Substitutivo da Comissão Mista:**
 - Progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD);
 - IPVA passa a poder ter alíquotas diferenciadas com base no valor do automóvel;
 - Exclui da propriedade da União os terrenos de marinha “localizados em ilhas costeiras que contenham a sede de Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e a unidades ambientais federais”.

- **Substitutivo da PEC nº 110:**

- Estabelece que o ITCMD será progressivo e 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;
- Estabelece que o IPTU deve ter 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;
- 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;
- Criação do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, com até 5% da receita do IBS. O FDR será distribuído entre os Estados, DF e Municípios, observada a destinação de, no mínimo (i) 30% para os Municípios, (ii) 10% para investimentos em infraestrutura nos Estados de origem dos produtos primários exportados. Até 2032, haverá aplicação prioritária na manutenção da competitividade das empresas que receberam benefícios convalidados do ICMS.

5. IMPACTOS ECONÔMICOS ESTIMADOS

Edson Paulo Domingues, em seu texto *Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019*⁵, avalia os

⁵ DOMINGUES, Edson Paulo; CARDOSO, Debora Freire. Nota técnica: simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf.

impactos da aprovação da Reforma Tributária na produtividade. Segundo o autor:

“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 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.”

Já Bráulio Borges, em *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*⁶, afirma que a aprovação da PEC 45 poderia gerar:

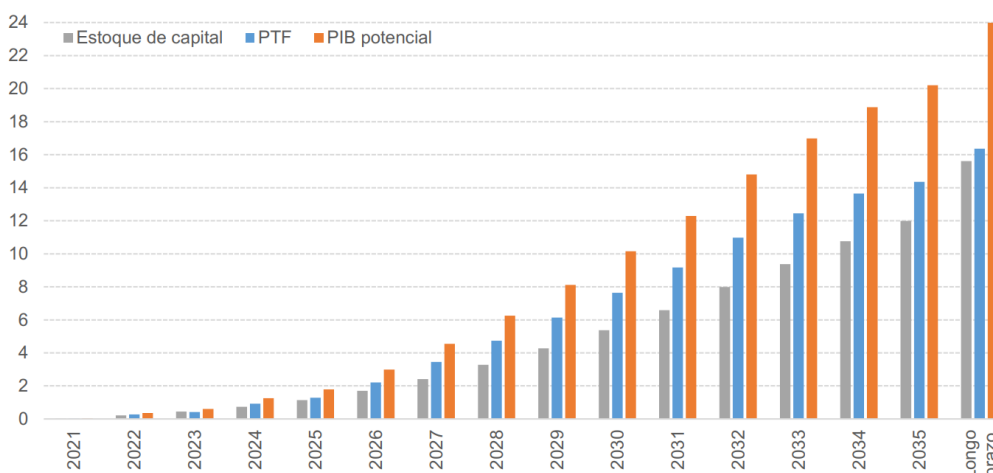
“um PIB potencial 20,2% maior ao final de 15 anos (valor que sobe para 24% no longo prazo), com cerca de 70% desse impacto refletindo uma elevação da produtividade sistêmica (PTF) e o restante advindo de uma elevação da taxa de investimento e, portanto, do estoque de capital da economia (que tem um peso de cerca de 45% na função de produção, com o fator trabalho respondendo pelo restante).

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

⁶ 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

o impacto de longo prazo da reforma da PEC 45/2019, esses percentuais se alteram um pouco, passando para 36%, 15%, 39% e 10%.”

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.



Fonte: BORGES, B. Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há consenso de em torno da urgência e da necessidade de mudança do atual Sistema Tributário Nacional. Mesmo aqueles contrários às propostas contidas nas PECs nºs 45 e 110 concordam que o modelo de tributação do país é injusto, ineficiente e disfuncional. Além disso, são prevalentes as análises que elegem a reforma constitucional da tributação do consumo como uma das mais capacitadas para alavancar a produtividade nacional, mediante a desburocratização e a implementação da neutralidade tributária.

Uma mudança ampla que resolva os principais problemas do ordenamento vigente, contudo, envolve o enfrentamento de diversos conflitos de interesses. Os entes federados se preocupam com a nova distribuição dos recursos e com a perda de autonomia na capacidade de propor políticas fiscais. Os contribuintes se inquietam com algum aumento do custo dos tributos que devem suportar e com a necessidade de se adaptarem a novos procedimentos

e exigências dos fiscos. Os setores econômicos se mostram aflitos com o possível incremento de sua carga tributária. A dificuldade na concertação de todos esses dilemas impediu que, até o momento, se obtivesse o consenso necessário para se promoverem as alterações legislativas necessárias.

O amadurecimento da discussão nos últimos anos, na academia, na sociedade e, principalmente, no Parlamento, em conjunto com a disposição de diversos atores políticos relevantes para a mudança, parecem ter aberto uma janela de oportunidade para, finalmente, concluirmos uma Reforma Tributária adequada para corresponder à grandeza de nossos desafios.

Consultoria Legislativa, em 24 de março de 2023.

Fabiano Nunes, José Evande Araujo, Marco Antônio Oliveira
Consultores Legislativos