

ANÁLISE PRELIMINAR DA PEC Nº 45, DE 2019, APROVADA PELA CÂMARA DOS DEPUTADOS

Renato Friedmann¹

Ricardo Barros²

Este boletim legislativo tem o objetivo de analisar a PEC 45, de 2019 (Reforma Tributária), aprovada na Câmara dos Deputados no dia 7 de julho de 2023. Apresenta-se uma síntese descritiva e panorâmica do conteúdo do texto da Câmara e, em seguida, comenta-se em detalhes os temas que constituem as propostas de alteração constitucional.

A PEC 45/19 foi aprovada em segundo turno na Câmara dos Deputados no dia 7 de julho passado, na forma do substitutivo apresentado pelo Relator, Deputado Aguinaldo Ribeiro, da Emenda Aglutinativa de Plenário nº 1 e do Destaque para Votação em Separado nº 27, que suprimiu o art. 19 do substitutivo. A redação final chegou ao Senado Federal no dia 3 de agosto passado.

Este boletim está dividido em duas seções. Na primeira, apresentamos uma versão sintética e panorâmica do conteúdo do substitutivo do Relator. Na segunda, retornamos aos temas da primeira parte para detalhar as alterações constitucionais propostas.

¹ Consultor Legislativo do Senado Federal. Núcleo de Economia. Área Política Econômica e Finanças Públicas. E-mail: renatof@senado.leg.br

² Consultor Legislativo do Senado Federal. Núcleo de Direito. Área Direito Tributário e Financeiro. E-mail: rbarros@senado.leg.br

1 VISÃO GERAL DO SUBSTITUTIVO

A versão mais recente do substitutivo do Deputado Aguinaldo Ribeiro foi apresentada no dia 5 de julho de 2023. O texto da proposta é extenso, complexo e aborda diversos assuntos, mas seus objetivos principais são três:

- a) extinguir diversos tributos sobre o consumo atualmente existentes e criar dois, sendo um de competência federal (**Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS**) e outro de competência compartilhada entre Estados e Municípios (**Imposto sobre Bens e Serviços – IBS**); e
- b) possibilitar a criação do **Imposto Seletivo (IS)**
- c) extinguir o **IPI**³.

No nível federal, seriam extintas duas contribuições – a Contribuição para o PIS/Pasep⁴ e a Cofins⁵. No nível subnacional, seriam extintos dois impostos: o ISS e o ICMS⁶.

Não se trata, obviamente, de mera troca de denominações formais dos tributos. O IBS e a CBS terão diversas características diferenciadas e mitigarão alguns dos principais problemas do Sistema Tributário Nacional (STN). Esses tributos:

1. Seguirão o modelo da tributação sobre valor agregado (**Imposto sobre Valor Agregado – IVA**), isto é, adotarão o mecanismo de débito e crédito, que eliminará a cumulatividade ainda existente no sistema tributário brasileiro⁷;
2. Terão **abrangência ampla**, incidindo sobre todos os bens e serviços, materiais e imateriais, inclusive direitos;

³ Imposto sobre Produtos Industrializados.

⁴ Permanecerá a Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas correntes, que passará a ser denominada Contribuição para o Pasep.

⁵ Respectivamente, Contribuição ao Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁶ Respectivamente, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

⁷ Mesmo os impostos supostamente não cumulativos, como o ICMS, possuem diversas exceções para o aproveitamento de créditos que, na prática, os tornam parcialmente cumulativos.

3. **Terão** os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, as mesmas previsões de imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, bem como as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento;
4. **Não integrarão a própria base de cálculo nem incidirão um sobre o outro** – isto é, suas alíquotas incidirão “por fora”, o que evitará polêmicas e contestações administrativas e judiciais acerca da base de cálculo dos tributos;
5. **Onerarão as importações, mas não as exportações**, adequando-se ao padrão internacionalmente aceito; e
6. **Poderão prever a exigência:**
 - a. da comprovação do imposto pago na etapa anterior para fins de aproveitamento do crédito; e
 - b. do recolhimento parcial ou total do imposto no momento da liquidação financeira da operação, medida que simplificará o recolhimento e aumentará a eficiência do combate à sonegação⁸;
7. **Não serão objeto de benefícios e incentivos fiscais**, ressalvados os casos previstos na Constituição Federal;
8. **Terão regimes específicos** para combustíveis, lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de saúde, loterias, operações com a administração pública, com sociedade cooperativas, hotelaria, parques de diversão, restaurantes, bares e aviação regional; e **regimes favorecidos** para educação, saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade para portadores de deficiência, medicamentos e produtos de higiene pessoal (inclusive os relativos à menstruação), transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*, insumos agropecuários, alimentos para consumo humano, produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética;

A diferença entre os regimes específicos e os favorecidos é que estes, ao contrário daqueles, implicam redução do ônus fiscal. Os regimes específicos podem ter regras diferentes, sem que haja renúncia de receita tributária. O regime diferenciado se aproxima mais do específico do que do favorecido, pois não implica necessariamente a

⁸ A rigor, o substitutivo autoriza que lei complementar estabeleça essas duas exigências.

redução da carga tributária. Nesse sentido, a nomenclatura utilizada no art. 9º do substitutivo se revela inapropriada.

9. **Modularão o ônus sobre a intermediação financeira**, de forma a não elevar o custo do crédito no País;
10. **Terão parcela devolvida, nos termos de lei complementar, a famílias de baixa renda (o denominado *cashback*)**;
11. **Poderão ser incluídos no Simples Nacional, por opção do contribuinte**, e permitirão que as vendas realizadas pelo regime unificado gerem crédito aos adquirentes; além disso, criarão opção de recolhimento desses tributos pelo regime geral, situação na qual permitirão a apropriação de créditos tanto pela empresa do Simples Nacional quanto por seus clientes;
12. **Serão utilizados para preservar a competitividade da ZFM⁹ e das Áreas de Livre Comércio (ALCs)**;

Especificamente em relação ao IBS, o substitutivo ainda estabelece que esse imposto:

1. Será **uniforme em todo o território nacional, com legislação e regulamentação única**, principal medida simplificadora que também conferirá estabilidade, transparência e segurança aos contribuintes;
2. Preservará a **autonomia dos entes federados para a fixação da respectiva alíquota**, conferindo a eles plena liberdade para dimensionar suas receitas;
3. Terá **apenas uma alíquota por unidade federada¹⁰**, aplicável a todos os bens e serviços, de forma a evitar:
 - a. a distorção na aplicação de recursos, causada pela atual diversidade de alíquotas; e
 - b. os inúmeros e custosos processos administrativos e judiciais relativos à classificação de cada operação;
4. Observará o **princípio do destino**, isto é, as alíquotas aplicáveis em transações interestaduais ou intermunicipais serão as dos entes (do Estado e do Município) de localização do adquirente, que receberão a receita integral do imposto, de forma a **suprimir os incentivos atualmente existentes para a guerra fiscal**;

⁹ Zona Franca de Manaus.

¹⁰ Há exceções previstas no texto do substitutivo.

5. A **alíquota total** incidente sobre cada operação será a soma das alíquotas fixadas pelo Estado e pelo Município de destino da operação;
6. Será regulamentado, arrecadado e distribuído pelo **Conselho Federativo do IBS**, que será composto por representantes de todos os Estados e Municípios;
7. Os **créditos acumulados** e não aproveitados pelo contribuinte terão **prazo máximo para ressarcimento**¹¹ por parte do Conselho Federativo, que reterá os recursos necessários para efetuar essa devolução; e
8. **Terá mecanismos de transição gradual** para contribuintes e entes federativos desenhados para manter estável a carga tributária total desses tributos e sua repartição entre as esferas federativas (embora não sua repartição entre Estados ou entre Municípios)¹².

Quanto ao IS, ele é descrito como imposto incidente sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O texto prevê que o tributo não incidirá sobre as exportações e poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos. Sua receita será repartida com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O IS poderá também ser aplicado de forma a manter a competitividade da ZFM, onerando a produção, a comercialização ou a importação de bens que concorram com os lá produzidos.

Outros tributos também serão alterados, mas essas modificações são pontuais e não integram o núcleo do substitutivo. Trata-se de dois tributos estaduais (IPVA¹³ e ITCMD¹⁴) e dois municipais (COSIP¹⁵ e IPTU¹⁶).

No caso do IPVA, o substitutivo prevê diferenciação de alíquotas por valor e impacto ambiental e alarga a abrangência do tributo, de forma que incida também sobre veículos automotores aquáticos e aéreos. A ênfase recai

¹¹ A ser estabelecido em lei complementar.

¹² Em outras palavras, o conjunto dos Estados terá a mesma receita agregada, mas alguns Estados terão ganho, e outros, perda de receitas. O mesmo se aplica aos Municípios.

¹³ Imposto sobre propriedade de veículos automotores.

¹⁴ Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

¹⁵ Contribuição sobre Iluminação Pública.

¹⁶ Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

sobre veículos de uso particular, e não sobre veículos que prestem serviços de transporte ou outras funções de natureza econômica. Quanto ao ITCMD, há mudanças relativas à progressividade e à definição do ente que tributará a doação ou herança, nos casos em que houver elemento de conexão com o exterior. Ademais, o substitutivo autoriza o Poder Executivo municipal a atualizar a base de cálculo do IPTU, conforme critérios fixados em lei municipal. Por fim, acrescenta expansão e melhoria do serviço de iluminação pública às finalidades da COSIP.

Importante destacar que, ao contrário da transição do IBS e da CBS, não há garantia de manutenção da carga tributária em relação ao IPVA, ao ITCMD e ao IPTU. Essas alterações podem resultar em elevação do ônus tributário sobre a sociedade.

Outra inovação do substitutivo, que também não integra seu núcleo, é a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem contribuição sobre produtos primários e semielaborados. Essa contribuição seria em substituição à contribuição facultativa a fundos já previstos na respectiva legislação estadual em 30 de abril de 2023 e que foram estabelecidos como contrapartida à concessão de benefícios relativos ao ICMS. É possível que essa nova contribuição implique aumento da carga tributária, pois não há previsão de equivalência de arrecadação com o fundo que irá substituir¹⁷.

O texto também ajusta cláusulas relativas a vinculações orçamentárias e repartições federativas, mas sem alterar sua natureza, seu funcionamento ou suas receitas, à exceção da repartição da cota-parte municipal do IBS estadual,

¹⁷ Versões anteriores do substitutivo previam que o IBS estadual substituiria as receitas do ICMS e as receitas desses fundos, de forma que não haveria necessidade de criar uma contribuição adicional sobre produtos primários e semielaborados. A redação era a seguinte:

Art. 129. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a compensar:

.....
II – de 2029 a 2033, no caso dos Estados e do Distrito Federal:

a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e

b) das receitas destinadas a fundos estaduais vigentes em 31 de maio de 2023 vinculadas à fruição de incentivos e benefícios fiscais, regimes especiais ou outros tratamentos diferenciados relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal;

.....

que passará a observar principalmente o critério populacional, em substituição ao critério do valor agregado, atualmente vigente.

Há três prazos estabelecidos nas regras de transição: um para os contribuintes, com duração de sete anos (2026 a 2033), durante o qual o IBS será implementado gradualmente, e os tributos substituídos serão reduzidos até a total extinção; outro para a partilha federativa, que durará cinquenta anos, de forma a garantir aos entes, inicialmente, uma participação no montante total arrecadado similar à atual e, também de forma gradual, sua transição para a repartição baseada exclusivamente no princípio do destino; e o terceiro para a extinção do IPI, que deverá ocorrer até 2033. Quanto à CBS, praticamente não haverá período de transição. A contribuição será cobrada com uma alíquota de 0,9% em 2026, apenas para que se possa observar seus efeitos sobre a arrecadação, e com alíquota plena a partir de 2027.

Para suavizar ainda mais a transição, o substitutivo prevê a retenção de parcela da receita do IBS para redistribuir entre os entes que tiverem tido a maior queda de receita, excetuados aqueles que tiverem receita per capita superior a três vezes a média nacional da respectiva esfera da Federação.

Outro instrumento previsto no substitutivo é o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FDR), que terá o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, por meio do fomento de atividades produtivas, investimentos em infraestrutura, inovação e difusão de tecnologias e conservação do meio ambiente. Seus recursos serão transferidos pela União aos Estados e ao Distrito Federal e corresponderão a valores anuais crescentes entre 2029 (R\$ 8 bilhões) e 2033 (R\$ 40 bilhões). Após 2033, o montante transferido permanecerá nesse valor. Os valores serão corrigidos pela inflação até o efetivo desembolso.

Por fim, o substitutivo prevê a criação de um Fundo de Compensação de Benefícios e Fiscais e Financeiro-Fiscais com recursos de pelo menos R\$ 160 bilhões. O objetivo é compensar, até 2032, a redução dos benefícios concedidos condicionalmente e por prazo certo a contribuintes de ICMS.

No caso da ZFM, o substitutivo prevê a garantia do diferencial competitivo, por meio do IS, do IBS e da CBS, que se aplicará igualmente às ALCs. A transição do IPI para o IS também será manejada de forma a garantir a competitividade dos bens produzidos na ZFM no nível estabelecido pelos tributos que serão extintos.

O substitutivo cria um mecanismo voltado a manter constante a carga tributária durante os primeiros anos da transição, ao menos no que toca ao IBS e à CBS. O mecanismo está centrado na fixação de duas alíquotas de IBS de referência – uma para os Estados e outra para os Municípios, e uma para a CBS, todas moduladas de forma a evitar a variação da carga. Essas alíquotas serão atualizadas pelo Senado Federal até 2033.

Os saldos de créditos de ICMS existentes poderão ser compensados com o IBS estadual em parcelas mensais ou ressarcidos pelo Conselho Federativo, em nome dos Estados e do Distrito Federal.

2 ALTERAÇÕES CONSTITUCIONAIS PROPOSTAS NO SUBSTITUTIVO

Passamos a seguir a expor em maiores detalhes as alterações pretendidas pelo substitutivo. Procuramos registrar os dispositivos constitucionais alterados, para facilitar o vínculo com o texto aprovado.

2.1. *Em relação ao IBS*

- a. Apesar da falta de clareza na redação, o IBS será **instituído por lei complementar aprovada no Congresso Nacional** (art. 156-A, *caput*, da CF¹⁸). Essa lei complementar será aplicada em todo o País (art. 156, § 1º, IV, da CF). Terão **iniciativa** para apresentar o projeto de lei complementar qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, o presidente da República e o Conselho Federativo do IBS; neste último caso, a tramitação começará pela Câmara dos Deputados (arts. 61, § 3º, e 64, *caput*, da CF).
- b. **Não apenas a lei será única, mas também deverá ser único o regulamento, o processo administrativo-fiscal e a jurisprudência** (art. 156-A, § 5º, e art. 156-B, ambos da CF), o que

¹⁸ Constituição Federal.

resultará em imensa **simplificação e redução de custos de conformidade**. O contraste com a situação atual, em que convivem 27 leis de ICMS e milhares de leis de ISS, é extremamente favorável ao IBS.

- c. O imposto terá **base ampla**, integrando as bases atuais do ICMS e do ISS (art. 156-A, § 1º, I, da CF) e ampliando a base para bens imóveis e alguns bens imateriais. Será praticamente eliminada a classificação baseada na discriminação entre bens (ou mercadorias) e serviços, fonte de disputas e contestações judiciais. Com isso, evitam-se debates improdutivos e custos inúteis para o País. De fato, do ponto de vista econômico, não faz diferença se a operação tributada é relativa a uma venda de bem ou a uma prestação de serviço. Além disso, essa integração ajudará a remover a cumulatividade do sistema tributário, já que, atualmente, ISS e ICMS não fornecem créditos um para o outro. Com a integração, esses resíduos, que hoje ficam acumulados ao longo das cadeias produtivas, poderão ser aproveitados pelos contribuintes.
- d. Uma das características principais do imposto será sua **não-cumulatividade** (art. 156-A, § 1º, VIII, da CF), pilar central de todo tributo sobre valor agregado. Nesse sentido, só não geram crédito as operações de bens ou serviços considerados de uso ou consumo pessoal, ainda que realizadas por contribuinte.
- e. O substitutivo delega a lei complementar a **definição de operação com serviços** (art. 156-A, § 7º, da CF) A ideia do dispositivo é ampliar a incidência dos novos tributos para que abarquem todas as operações com serviços, independentemente de sua correspondência ao conceito jurídico que consta do Código Civil.
- f. Em relação à **base de cálculo**, o texto prevê que o IBS, ao contrário do ICMS, será calculado “por fora” e não incidirão sobre ele outros tributos indiretos, tais como o IS e a CBS. Durante a transição, também não sofrerá incidência do ICMS e do ISS (art. 156-A, § 1º, IX, da CF)
- g. O IBS adotará o **princípio do destino**, isto é, a receita de cada operação caberá exclusivamente ao estado de localização do adquirente final do bem ou serviço (art. 156-A, § 1º, VII, e § 5º, IV, da CF). Com isso, revoga-se o regime misto de repartição atualmente vigente, sem o qual **a guerra fiscal perde seu maior incentivo**. Um dos mais importantes instrumentos utilizados na guerra fiscal é justamente o incentivo fiscal baseado na alíquota interestadual, que

gera receitas para o estado de origem e que deixará de existir com a instituição do IBS. Coerentemente com esse princípio, **o Conselho Federativo do IBS reterá o saldo de créditos acumulados que não foram objeto de compensação e ressarcimento** (art. 156-A, § 4º, da CF), naquele período de apuração, e distribuirá entre os Estados e Municípios a receita excedente. Esta é uma **garantia eficaz contra a acumulação de créditos ao longo da cadeia produtiva.**

- h. Como corolário do princípio do destino, o IBS **não onerará as exportações**, mas **incidirá sobre as importações** (art. 156-A, § 1º, II e III, da CF). Essa regra mantém a intenção de aplicar, no Brasil, o princípio internacionalmente aceito de “não exportar tributos”, atualmente enfraquecido pelo acúmulo de créditos tributários na cadeia de exportação. Vista sob outro ângulo, essa regra significa que cada ente federado deve tributar o consumo, a renda e o patrimônio de seus cidadãos, e não o de cidadãos de outros entes ou de estrangeiros. Em síntese, isso significa que as atividades do Estado devem ser custeadas com recursos de seus cidadãos, que são aqueles que se beneficiam dos serviços públicos. A adoção do regime de destino também na partilha das operações interestaduais permitirá maior harmonia com o mecanismo vigente no comércio internacional. Atualmente, os Estados exportadores se julgam prejudicados por não poderem tributar suas vendas ao exterior – uma reivindicação própria do regime misto – e demandam compensação da União, enquanto as empresas exportadoras são indevidamente oneradas pela acumulação de créditos tributários ao longo da cadeia produtiva. Pela regra do IBS, **todos os créditos que não puderem ser aproveitados serão ressarcidos** pelo Conselho Federativo, em prazo fixado em lei complementar (art. 156-A, § 5º, III, da CF), o que dará plena efetividade ao regime de destino.
- i. Apesar de ser instituído e regido por uma lei complementar única nacional, **o IBS preservará a autonomia dos entes federados no que respeita à fixação da alíquota.** Assim os entes terão controle das suas receitas tributárias e poderão aumentá-las ou diminuí-las conforme suas necessidades. **Sobre cada operação incidirão, portanto, duas alíquotas, uma do Estado e outra do Município, as quais, somadas à alíquota da CBS, formarão a alíquota total** incidente sobre a operação. Como as bases de cálculo serão iguais, essa metodologia resultará em uma simplificação significativa do cômputo do valor a pagar, ao tempo em que resguardará o mecanismo básico de controle das receitas por

parte dos entes. No caso específico do DF, o ente fixará as duas alíquotas (art. 156-A, § 1º, V e VII, e § 2º, da CF).

- j.* **Cada ente fixará alíquota única, aplicável a todos os bens e serviços**, excetuados os regimes específicos e favorecidos previstos no substitutivo (art. 156-A, § 1º, VI, da CF). Essa característica do IBS confere maior neutralidade ao sistema tributário e remove as injustificáveis diferenças entre a tributação dos diversos bens e serviços, que resultam em diversos efeitos colaterais indesejáveis: complexidade, distorção na alocação de recursos econômicos e disputas judiciais, entre outras.
- k.* O Senado Federal fixará duas **alíquotas de referência**¹⁹, sendo uma para os Estados e outra para os Municípios (a alíquota de referência do Distrito Federal será a soma das duas), segundo critérios definidos em lei complementar (art. 156-A, § 1º, XII, e § 2º, da CF). A função precípua das alíquotas de referência é manter inalterada a carga tributária, de forma que não se afaste da carga média registrada no período entre 2024 e 2028²⁰. Os entes, no entanto, podem optar por alterar suas alíquotas por meio da aprovação de lei específica, conforme explicado no item *h* acima, desde que respeitado o limite estabelecido no art. 131, § 6º, do ADCT, voltado a garantir o funcionamento do mecanismo de redistribuição de receitas entre os entes durante a transição. Na direção oposta, os entes federados poderão, caso desejem, vincular suas alíquotas às alíquotas de referência (art. 156-A, § 9º, da CF).
- l.* O substitutivo delega a lei complementar a tarefa de **reduzir o peso do IBS sobre bens de capital** (art. 156-A, § 5º, VI, da CF). Em princípio, o impacto do imposto seria nulo, uma vez que o montante pago na aquisição seria transformado em crédito dedutível do imposto a pagar. No entanto, se o valor do crédito for elevado em relação às vendas mensais da empresa e/ou se seu aproveitamento for vinculado à depreciação do equipamento, o momento do aproveitamento do crédito poderá ficar muito distante do momento do pagamento do imposto sobre o bem de capital adquirido, o que criará um custo financeiro e reduzirá a rentabilidade do negócio.
- m.* A lei complementar também poderá prever a figura do **sujeito passivo residente ou domiciliado no exterior** (art. 156-A, § 3º). Com o crescimento do comércio eletrônico, especialmente de

¹⁹ No total, serão três, incluindo uma para a CBS.

²⁰ Daremos mais detalhes na descrição do mecanismo de transição.

bens de pequeno custo e tamanho vindos do exterior, a OCDE²¹ recomendou a adoção de um modelo distinto do tradicional, responsabilizando o intermediário da operação, entre outros²².

Alguns Estados tomaram a frente e implementaram a iniciativa²³, mas há controvérsias sobre sua constitucionalidade. A nova redação da Carta Magna proposta pela PEC 45/19 visa afastar quaisquer dúvidas sobre a matéria (§ 3º do art. 156-A da CF). Assim, a lei complementar poderá atribuir responsabilidade, solidária ou subsidiária, a *marketplaces* e intermediadores financeiros, como administradoras de cartão de crédito e débito. Trata-se de medida salutar diante da digitalização da economia e caminha em direção às boas práticas internacionais.

- n. A PEC também abre espaço para o **recolhimento automático do IBS** no momento da liquidação financeira da operação (o chamado *split payment*), caso em que a instituição financeira por meio da qual o pagamento for processado dividirá os recursos em duas partes, uma das quais será repassada ao vendedor ou prestador e a outra, recolhida ao Erário (art. 156-A, § 5º, II, da CF).
- o. Em relação à **carga tributária**, o substitutivo oferece três formas de proteção aos contribuintes. A primeira consiste na previsão de que qualquer alteração na legislação federal do IBS que produza variação de arrecadação terá seus impactos neutralizados por uma variação compensatória da alíquota de referência (art. 156-A, § 8º, da CF). A segunda está relacionada à primeira: é a exigência de que qualquer proposta de alteração da lei complementar do IBS seja acompanhada da estimativa do seu impacto sobre a alíquota de referência (art. 156-A, § 10, da CF). A terceira dirige-se especificamente ao controle da carga tributária sobre as operações de crédito e exige que as alíquotas e a base de cálculo sejam definidas de forma a não elevar seu custo (art. 10, parágrafo único, II).
- p. Os dispositivos acerca de **benefícios e incentivos fiscais** são a parte que mais foi alterada no final da tramitação da PEC na Câmara dos Deputados. De início, o texto estabelece como princípio a vedação à concessão de benefícios e incentivos fiscais ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos; no entanto, o mesmo

²¹ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

²² Disponível em: <<chrome-extension://efaidnbmninnibpcajpcgclclefindmkaj/>> e em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/e-commerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-e-commerce_en.pdf?la=en3>. Acesso em: 14 jul.2023.

²³ Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/04/27/estados-responsabilizam-plataformas-on-line-por-inadimplencia-de-lojistas.ghtml>>. Acesso em: 14 jul. 2023.

dispositivo abre espaço para que a CF crie exceções a essa regra (art. 156-A, § 1º, X, da CF). **O que o dispositivo faz, na prática, não é vedar a concessão de benefícios e incentivos fiscais, mas condicioná-la a uma autorização constitucional – ou, em outras palavras, a PEC veda a concessão de benefícios e incentivos fiscais por legislação infraconstitucional.**

- q. O texto do substitutivo prevê exceções à regra do art. 156-A, X, da CF. Por exemplo, a criação de regimes específicos para:
- i. Combustíveis e lubrificantes;
 - ii. Serviços financeiros, imóveis, planos de saúde e loterias;
 - iii. Operações com a administração pública;
 - iv. Cooperativas;
 - v. Hotelaria, parques de diversão, restaurantes, bares e aviação regional.

Importante notar, porém, que os **regimes específicos não implicam redução da carga tributária**, mas apenas formas de tributação distintas das previstas no regime geral do IBS e da CBS. Na prática, podem representar aumento ou redução da carga tributária para os setores abrangidos. Isso depende das regras a serem aprovadas posteriormente em lei complementar. É importante **distinguir os regimes específicos dos regimes favorecidos**. Esses últimos necessariamente estão associados à redução do ônus tributário para o setor a que se aplicam.

- r. **Os regimes favorecidos** abrangem:
- i. a **cesta básica nacional de alimentos**, cujos componentes, todos destinados ao consumo humano, serão definidos em lei complementar e tributados à alíquota zero (art. 8º); e
 - ii. os **regimes** instituídos em lei complementar, que serão uniformes em todo o País (art. 9º).
- s. A redação do art. 9º não prima pela clareza. Seu § 1º delega a lei complementar a definição dos bens e serviços que receberão uma **redução de 60% da alíquota**, enquanto seus incisos enumeram os setores beneficiados – entre outros, **educação, saúde** (inclusive medicamentos e produtos de higiene), **transporte coletivo de passageiros, produtos agropecuários e aquícolas** e seus

insumos, **produtos pesqueiros e extrativistas, alimentos** destinados ao consumo humano, **produções artísticas, culturais e jornalísticas nacionais, atividades desportivas** e bens relacionados à **segurança e soberania nacional**, inclusive os relativos à segurança da informação.

O comando do § 2º veda explicitamente a concessão de redução diferente da prevista no § 1º aos bens e serviços nele citados, o que parece reforçar a regra proposta. No entanto, o § 3º, em aparente contradição com os anteriores, menciona a possibilidade de concessão de **redução de alíquota de 100%**, tanto para alguns dos bens e serviços mencionados no § 1º quanto para outros (como a reabilitação urbana de zonas históricas). Além disso, também autoriza a concessão de **isenções**. O § 4º cria uma opção para o produtor rural pessoa física que parece inteiramente deslocada, pois não trata de benefícios fiscais. O § 5º autoriza a concessão de crédito presumido ao adquirente de bens e serviços fornecido por produtor rural que não seja contribuinte do IBS e da CBS. O § 6º prevê concessão de **crédito presumido** ao contribuinte que utilizar de serviços de transportador não contribuinte ou adquirir, de pessoa física ou cooperativa, resíduos ou materiais para reciclagem ou reutilização. O § 7º estende o crédito presumido a adquirente de bens móveis usados de não contribuinte para revenda tributada. O § 8º estabelece que os benefícios fiscais sejam concedidos de forma igual pelo IBS e pela CBS, exceto no que diz respeito ao Prouni²⁴ e ao Perse²⁵. O § 9º veda a incidência do IS sobre os bens e serviços mencionados no § 1º. **Esse comando impedirá a tributação seletiva de certos alimentos danosos à saúde, desde que esses alimentos consigam entrar na lista da alíquota reduzida.**

Note-se que há sobreposição de regras, pois os alimentos da cesta básica recebem isenção no art. 8º, enquanto, no art. 9º, o § 1º reduz as alíquotas incidentes sobre produtos agropecuários (inclusive insumos), aquícolas (inclusive insumos) e pesqueiros, e o § 3º prevê alíquota zero para produtos hortícolas, frutas e ovos.

Em suma, a organização do art. 9º deixa transparecer o crescimento desordenado do artigo, fruto de alterações sucessivas destinadas a acomodar os pleitos de novos setores pela concessão de benefícios fiscais.

²⁴ Programa Universidade para Todos, instituído pela Lei 11.096/05.

²⁵ Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos, criado pela Lei 14.148/21.

Da forma como estão escritos, os arts. 8º e 9º parecem clamar por uma completa revisão, de forma a eliminar seu caráter errático, a sobreposição de regras, o excessivo detalhamento e a falta de princípios gerais norteadores. Para isso, será necessário determinar, de forma realista, a lista de bens e serviços que serão objeto de benefícios fiscais e os instrumentos que serão empregados em cada caso.

- t. Ainda no tema dos benefícios fiscais, o substitutivo prevê a hipótese de **ressarcimento do tributo pago a pessoas físicas**, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (156-A, § 5º, VIII, da CF). As regras seriam definidas em lei complementar. Este instrumento é superior aos mecanismos clássicos de isenção e redução de alíquotas, tanto por implicar menor renúncia de receita para o Erário, quanto por favorecer quem realmente precisa. Os demais instrumentos sangram mais profundamente os cofres públicos e acabam por beneficiar camadas sociais que não precisam do benefício. É fundamental perceber que o bom emprego da técnica do ressarcimento do tributo pago aos contribuintes de baixa renda é uma alternativa real aos demais benefícios que tenham o mesmo propósito e pode torná-los obsoletos. Ao reavaliar, portanto, os arts. 8º e 9º do substitutivo, portanto, seria fundamental ter em mente essas considerações.
- u. Há previsão de diferimento de tributos em operações realizadas sob **regimes aduaneiros especiais** ou em **zonas de processamento de exportações** (156-A, § 5º, IX, da CF).
- v. Em relação à **Zona Franca de Manaus**, as normas propostas incluem várias garantias. A primeira é a obrigação de manter, em relação à ZFM e às ALCs existentes em maio de 2023, o diferencial competitivo estabelecido pela legislação dos tributos que serão extintos. As leis que instituírem o IBS, a CBS e o IS deverão prever a utilização de instrumentos econômicos, fiscais e financeiros com esse objetivo. Em especial, o IS deve ter sua incidência ampliada para abranger bens que concorrem com aqueles produzidos na ZFM e nas áreas de livre comércio. Na prática, isso aumentará o diferencial competitivo da ZFM porque o IBS não permitirá o uso de instrumentos de guerra fiscal atualmente empregados pelos demais entes. Adicionalmente, o substitutivo prevê a instituição do **Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas**, com recursos federais e gerido pela União. Parte desses recursos poderá ser utilizada para compensar o estado do

Amazonas por eventuais perdas de receita decorrentes da reforma tributária (art. 92-B do ADCT).

- w. Quanto ao **Simples Nacional**, a PEC insere o IBS e a CBS no recolhimento unificado (art. 146, III, 'd', da CF). As empresas optantes pelo Simples poderão escolher se recolhem os novos tributos pelo regime único (§ 2º do art. 146 da CF) ou em separado, submetendo-se ao regime do IBS que lhe é pertinente²⁶ e mantendo o recolhimento unificado para os demais tributos (§ 3º do art. 146).

No primeiro caso, a empresa não se apropriará de créditos (art. 146, § 2º, I, da CF), mas permitirá que o adquirente se credite (art. 146, § 2º, II, da CF). No regramento atual, as empresas optantes pelo Simples não se apropriam de créditos nem os transferem aos adquirentes, exceto o ICMS incidente sobre aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização (art. 23, *caput* e § 1º, da Lei Complementar 123/06).

Não são alteradas neste momento as alíquotas nominais e tabelas do Simples Nacional. Para isso, há necessidade de aprovação de lei complementar.

A alteração do regime de creditamento do Simples Nacional será fundamental para reduzir a cumulatividade do sistema e integrar mais adequadamente as pequenas e as microempresas na economia. Atualmente, a falta de previsão da possibilidade de apropriação e transferência de créditos cria barreiras às transações entre as empresas optantes do Simples Nacional e aquelas que não participam do regime simplificado, uma evidente fonte de ineficiência econômica.

- x. A **repartição da quota-parte do IBS estadual** entre os Municípios observará essencialmente o critério populacional (em uma proporção de 85%), que substituirá o critério do valor adicionado atualmente aplicado para a repartição da quota-parte do ICMS. Essa medida ajudará a corrigir a desigualdade de receita per capita entre Municípios (art. 158, § 2º, da CF e art. 6º, I, da PEC), que atualmente favorece um pequeno número de entes que concentram indústrias importantes, em detrimento dos demais e, em especial, das chamadas cidades-dormitório. Além disso, o substitutivo prevê a repartição de 5% dos recursos em montantes iguais para todos os Municípios e reduz a parcela regida por lei estadual de 35% para 10%, com critérios relativos à qualidade do ensino que já constam do texto constitucional.

²⁶ Pode ser o regime geral, específico ou diferenciado.

y. O **Conselho Federativo do IBS** exercerá diversas funções relevantes: editará normas infralegais relativas ao imposto; uniformizará a interpretação e a aplicação da legislação; arrecadará o imposto, fará as devidas compensações e repartirá sua receita entre os entes subnacionais; e julgará as disputas que forem submetidas a suas instâncias administrativas. O Conselho, cuja instância máxima será integrada por 27 representantes dos Estados e do Distrito Federal e outros 27 dos Municípios e do Distrito Federal, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. O substitutivo traz três regras relativas às deliberações do Conselho, uma exigindo maioria absoluta dos Estados (incluído o Distrito Federal), outras exigindo maioria absoluta dos representantes dos Municípios e uma terceira exigindo representantes dos Estados a que correspondam mais de 60% da população (arts. 156-A, § 4º, e 156-B da CF).

Não fica inteiramente clara a forma como serão cobertas as despesas necessárias à instalação do Conselho. Segundo o § 3º do art. 125 do ADCT, o IBS arrecadado à alíquota de 0,1% não observará as vinculações e destinações constitucionais e legais e será usado para financiar o Conselho Federativo; sobrando recursos, eles serão destinados ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais. Já o art. 14 do substitutivo prevê que as despesas de instalação do Conselho serão pagas pela União, que posteriormente será ressarcida. O texto não estabelece a forma e o prazo desse ressarcimento.

Esse Conselho possuirá natureza jurídica de entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Assemelha-se, de certa forma, à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), pois não será entidade da Administração Direta ou Indireta da União, de Estados, do DF ou de Municípios²⁷. Não obstante, sofrerá controle externo do Poder Legislativo de Estados, DF e Municípios, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Estados e do DF, bem como Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (art. 156-B, § 2º, IV, da CF).

Doutro modo, aproxima-se do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), tendo em vista

²⁷ ADI 3026, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. EROS GRAU, Julgamento: 08/06/2006, Publicação: 29/09/2006.

que é órgão de natureza exclusivamente administrativa com abrangência normativa nacional²⁸.

Importante notar que não há uma transferência de funções e serviços públicos de interesse comum nem uma concentração do poder decisório em um único ente²⁹. Com efeito, há preservação da autonomia política dos entes federados e garantia de participação paritária de todos os Estados, do DF e de todos os Municípios (art. 156-B, § 2º, I, da CF).

Pelo exposto, a princípio, não vislumbramos vício de constitucionalidade no Conselho Federativo do IBS.

2.2. Regime de compensação

Em geral, nos países onde o IVA é cobrado, adota-se um dos seguintes métodos de creditamento do imposto: método das faturas, também conhecido como método subtrativo indireto, ou o método do crédito fiscal. Segundo aquele, confrontam-se as operações de entrada e saída durante determinado período, aplicando-se a alíquota sobre as operações, apurando-se os créditos e débitos e pagando a diferença ou mantendo o crédito remanescente, a depender de qual seja maior. Pelo método de créditos fiscais, aplica-se a alíquota às suas vendas, apurando-se o débito e abatendo o crédito contabilizado a partir das compras.

Caberá à lei complementar que instituir o IBS e a CBS regulamentar a forma de compensação (art. 156-A, § 5º, II, da CF). Ela definirá, ainda, as hipóteses em que o adquirente do bem ou serviço apenas poderá se creditar dos tributos quando o fornecedor efetivamente os recolher.

Essa norma possui o condão de garantir que os cofres públicos possuam os recursos necessários para restituir os créditos e para promover suas finalidades públicas. Em decorrência da não cumulatividade plena (art. 156-A, § 1º, VIII, da CF) e da retenção do montante acumulado dos créditos não compensados ou não ressarcidos (art. 156-A, § 4º, I, da CF), esse instrumento pode se tornar estratégico para garantir a saúde financeira da Fazenda Pública.

²⁸ ADI 3367, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Julgamento: 13/04/2005, Publicação: 22/09/2006. ADI 5454, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Julgamento: 15/04/2020, Publicação: 20/05/2020.

²⁹ ADI 1842, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Redator(a) do acórdão: Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 06/03/2013, Publicação: 16/09/2013.

Todavia, pode, também, elevar a litigiosidade e o custo de *compliance* tributário, pois as empresas terão que construir soluções para garantir a adimplência de seus fornecedores. Por isso, as condicionantes para implementação dessa ferramenta (art. 156-A, § 5º, II, “a” e “b”, da CF).

Em regra, os tributos são recolhidos tendo como referência o momento do nascimento da obrigação tributária e antes do recebimento do pagamento, isto é, pelo regime de competência. Assim, a implementação de uma solução tecnológica que comunique ao adquirente o inadimplemento do fornecedor com a Administração Tributária e o habilite a quitar a dívida para, apenas dessa forma, aproveitar o crédito (art. 156-A, § 5º, II, “a”, da CF) mitigaria os efeitos nocivos do requisito imposto. Da mesma forma, outra opção é o desenvolvimento de mecanismo que direcione ao Fisco a parcela que lhe cabe, a título de CBS e IBS, no ato do pagamento do preço pelo adquirente ao fornecedor. Todavia, importariam em mudança para o regime de caixa, na apuração dos tributos.

Portanto, apenas quando for viabilizada a implementação desses recursos é que a apropriação do crédito pelo adquirente de bem ou serviço poderá ser condicionada ao efetivo recolhimento.

2.3. Em relação à CBS

A criação da CBS, que substituirá o PIS e a Cofins, representará o fim do regime cumulativo desses dois tributos. Convém lembrar que ambos eram exclusivamente cumulativos até que, em 2002 e 2003, duas leis³⁰ criaram o regime não cumulativo que, desde então, convive com o regime anterior. A criação da CBS pode ser vista, portanto, como a etapa final do combate à cumulatividade existente no âmbito desses tributos. Além disso, o substitutivo esclarece que a contribuição não integrará a própria base de cálculo e tampouco a do IBS e a do IS. A CBS também terá o mecanismo de restituição do tributo pago pelas famílias de baixa renda adotado pelo IBS (art. 195, V e §§ 16 a 18, da CF).

³⁰ Lei 10.637/02 (relativa ao PIS) e Lei 10.833/03 (relativa à Cofins).

Em seus aspectos fundamentais, a CBS será similar ao IBS: terão os mesmos fatos geradores, base de cálculo, imunidades, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, regimes específicos, diferenciados e favorecidos, regras de não cumulatividade e de creditamento; ambas adotarão uma base ampla, não incidirão sobre exportações, terão prazo para ressarcimento de créditos e alíquotas de referência fixadas por resolução do Senado, entre outras características. Tal como o IBS, a CBS também terá uma alíquota única para todos os bens e serviços, ressalvados os regimes específicos constitucionais, e não admitirá benefícios fiscais, excetuados os regimes especiais e favorecidos previstos na Constituição (arts. 149-B e 195, § 15, da CF).

2.4. Complexidade no creditamento de PIS e Cofins

No regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, os elementos relevantes do processo formativo da receita são considerados para apuração do crédito que será compensado com o tributo devido. A base de cálculo das contribuições, por sua vez, “é o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica”. Diante disso, vários conflitos surgem entre o Fisco e os contribuintes sobre o que pode ser alvo de compensação ou sobre o que constitui receita para fins de incidência do PIS/COFINS. Enquanto estes procuram alargar os conceitos legais para tomar mais crédito ou mitigar o débito, aquele tenta o inverso.

Exemplos dessas lides são a definição de insumos para fins de geração de crédito e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, há empresas que pleiteiam a inclusão de despesas para adequação à Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD)³¹ na base de cálculo de apuração dos créditos³², inclusão do ICMS substituição tributária (ICMS-ST)³³, entre outras.

³¹ Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.

³² Disponível em: <<https://www.lgpdbrasil.com.br/decisao-da-justica-permite-credito-de-pis-cofins-para-despesas-de-adequacao-a-lgpd/#:~:text=A%20utiliza%C3%A7%C3%A3o%20de%20cr%C3%A9ditos%20de,apenas%20em%20agosto%20de%202021>>. Acesso em: 17 jul. 2023.

³³ AgInt no REsp n. 2.014.218/RS, Relator(a): Min. SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, julgado em 6/6/2023, DJe de 13/6/2023.

Essa realidade não passou despercebida pelo STF, que consignou que³⁴:

O modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, **embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos**, não atenta, *a priori*, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.

A não cumulatividade do PIS e da Cofins, conforme noticia o próprio STF, não tem respeitado uma lógica econômica de eliminação do efeito cascata, mas de mera política de concessão de benefícios e redução da carga tributária. A ausência de coerência e de critérios racionais na legislação que nascem da persecução desse objetivo conduziram a Corte Constitucional a declarar as leis supracitadas como estando “em processo de inconstitucionalização”³⁵.

2.5. Em relação ao IS e ao IPI

O substitutivo prevê a instituição do IS, que terá por objetivo desestimular a produção e o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, VIII, da CF). Esse imposto não incidirá sobre exportações, integrará a base de cálculo do IBS e da CBS e poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos (art. 153, § 6º, da CF).

Esse tributo, que é uma adição desejável ao sistema tributário, traz dois problemas em seu desenho. O primeiro é o fato de não incidir sobre exportações. Essa não incidência é aceitável nos casos em que o dano causado pelo bem ou serviço exportado ocorre na etapa de consumo. No entanto, caso o dano seja ocasionado pela produção – por exemplo, porque o processo produtivo é poluente –, convém onerar o produto, mesmo quando exportado, pois o objetivo é justamente desestimular o dano ambiental. Onerar as exportações de indústrias poluentes ajuda a evitar a migração desse tipo de

³⁴ RE 607642 - Repercussão Geral – Mérito (Tema 337), Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 29/06/2020, Publicação: 09/11/2020.

³⁵ RE 607642 - Repercussão Geral – Mérito (Tema 337), Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 29/06/2020, Publicação: 09/11/2020.

atividade para o território brasileiro, especialmente quando outros países estiverem tomando medidas para restringi-lo nos seus.

O segundo problema é a sobreposição de funções do IS, que, no substitutivo, assumiu também a tarefa de garantir o diferencial competitivo das indústrias localizadas na ZFM (art. 92-B do ADCT). Essa atribuição não consta do art. 153 da CF e não fica claro se o IS poderá satisfazer esses dois objetivos. De qualquer forma, trata-se de uma distorção de seus propósitos. Talvez seja melhor deixar que o IS atue na forma descrita no art. 153 da CF e buscar outras formas de garantir o diferencial competitivo da ZFM – por meio do IBS e da CBS, por meio de subvenções econômicas ou mesmo por meio da permanência do IPI restrito a essa função exclusiva.

A receita do IS substituirá a do IPI na repartição das receitas federais realizada por meio dos Fundos de Participação de Estados e Municípios, da compensação aos Estados exportadores de produtos industrializados e dos fundos constitucionais de financiamento às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, II e § 3º, da CF). Melhor seria que o IS não acumulasse essa função, que lhe conferiria traços arrecadatórios e poderia conflitar com sua natureza regulatória. Mais do que isso, o ideal seria que esse tributo assumisse o formato de contribuição, pois nesse caso sua receita poderia ser usada para combater ou reparar os danos causados à saúde e ao meio ambiente, o que reforçaria sua eficácia.

Seria também o caso de analisar se o IS não deveria, especialmente se se tornar uma contribuição, incorporar a CIDE-combustíveis³⁶, inclusive para evitar questionamentos judiciais acerca da razão da existência de dois instrumentos tão próximos.

Enquanto não forem aprovadas as leis complementares que regerão o tema, os recursos do IS serão entregues aos Estados e Municípios, nos termos das Leis Complementares 61/89 e 62/89 (art. 6º, II e III, do substitutivo), que dispõem sobre as regras de repartição da compensação do IPI para Estados exportadores e dos fundos de participação, respectivamente.

³⁶ 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, prevista no art. 177, § 4º, da CF e instituída pela Lei 10.336/01.

2.6. Mecanismo de transição, carga tributária e repartição de receitas

A **transição da CBS** será relativamente simples. No ano de 2026, ela será cobrada a uma alíquota de 0,9%, e o montante pago pelos contribuintes será dedutível do valor a pagar de PIS e Cofins ou, caso isso não seja possível, compensável com qualquer outro tributo federal ou ressarcido em até 60 dias. Dessa forma, pretende-se evitar o aumento da carga tributária relativa a essas contribuições. Essa fase tem como objetivo aferir o potencial de arrecadação da CBS, de forma a permitir a fixação de sua alíquota de referência (art. 125, *caput* e §§ 1º e 2º, do ADCT).

A partir de 2027, o PIS e a Cofins serão extintos, e a CBS passará a ser arrecadada segundo as regras definitivas. A **alíquota de referência da CBS**, fixada pelo Senado Federal, será modulada de forma a compensar a perda de receita do PIS, da Cofins e do IPI, deduzido o ganho de receita do IS (art. 130, I, do ADCT).

Apenas durante os anos de 2027 e 2028, a alíquota inicial de 0,1% do IBS será deduzida da alíquota de referência da CBS, novamente para evitar o aumento da carga tributária (art. 126, parágrafo único, do ADCT).

A **transição do IS** começará com a aprovação da lei que o instituirá, nos termos do art. 153, VIII, da CF. A **transição do IPI** se dará a partir de 2027, quando suas alíquotas serão reduzidas a zero. Serão excetuados dessa redução os produtos que tenham industrialização na ZFM em 31 de dezembro de 2026, de forma a manter o diferencial competitivo dessa área (art. 127 do ADCT). O IPI será extinto em 2033 (art. 129 do ADCT). A variação de receitas decorrente desse processo será compensada na alíquota de referência da CBS, conforme descrito acima.

A **transição do IBS** tem um nível de complexidade um pouco maior e abrange **dois processos paralelos** e relativamente independentes. O primeiro é a **transição relativa à arrecadação do imposto**, que envolve o montante da receita de IBS e a relação entre o Conselho Federativo do IBS e os contribuintes; o segundo é a **transição relativa à distribuição da receita**

líquida do imposto, e envolve a partilha da receita de IBS e a relação entre o Conselho Federativo e os entes federados.

A **transição relativa à arrecadação do imposto** começa com a fixação de uma alíquota estadual de 0,1% para o IBS, que será aplicada às operações tributadas entre 2026 e 2028 (arts. 125, *caput*, e 126, parágrafo único, do ADCT).

Ao final desse período, o Senado fixará, com base em cálculos do Tribunal de Contas da União, as **alíquotas de referência do IBS para os Estados e os Municípios**. Essas duas alíquotas – uma para cada esfera da Federação – serão moduladas de forma a produzir receitas equivalentes à redução das receitas de ICMS e ISS (art. 130 do ADCT).

A partir de 2029, as alíquotas de ICMS e ISS serão reduzidas anualmente em um décimo de seus valores previstos em lei, até atingirem 60% de suas alíquotas originais em 2032. Os benefícios e incentivos fiscais também serão reduzidos. Em 2033, os dois impostos serão extintos (arts. 128 e 129 do ADCT).

Enquanto as alíquotas de ICMS e ISS declinam gradativamente, as alíquotas de referência do IBS são recalculadas *pari passu*, de forma a preservar, anualmente, a carga tributária de cada esfera da Federação (art. 130, II e III, do ADCT). Todo esse processo, desde a criação da alíquota inicial do IBS de 0,1%, até a extinção do ICMS e do ISS, terá **duração de sete anos**.

A **transição relativa à partilha do IBS terá duração mais longa, de cinquenta anos**³⁷, com o objetivo de suavizar a transferência de receita que ocorrerá entre os Estados e entre os Municípios. É importante compreender as duas razões por trás dessa redistribuição de receitas. A primeira delas é a substituição dos critérios atuais de repartição das receitas – misto no caso das operações interestaduais do ICMS e predominantemente de origem no caso das operações intermunicipais do ISS³⁸ – pela aplicação do princípio do destino. Atualmente, Estados e Municípios não tributam apenas seus cidadãos, mas

³⁷ Encerrado esse prazo de cinquenta anos, haverá vinte anos adicionais para eliminar a reserva de 3% da receita não retida de IBS nos termos do § 1º do art. 131 do ADCT. Os recursos relativos a esse percentual serão destinados a compensar os entes que mais tiverem perdido receita na transição (esse mecanismo é explicado adiante).

³⁸ Embora o ISS não esteja sujeito ao regime misto, certas operações são regidas pelo princípio do destino, enquanto outras o são pelo regime de origem.

também os cidadãos de outros Estados e Municípios. Em uma operação interestadual tributada pelo ICMS, por exemplo, parte da receita é apropriada pelo estado de origem e o restante pelo estado de destino da mercadoria. Com o IBS, apenas o estado de localização do último adquirente receberá o montante do imposto apurado na operação interestadual. No caso do ISS, a situação é um pouco diferente, porque não há regime misto de repartição, mas os resultados são similares, pois parcela significativa das operações gera receitas apenas para o Município de origem do serviço. **Na regra definitiva do IBS, cada ente tributará apenas seus próprios cidadãos, e cada cidadão será tributado apenas pelo estado e pelo município onde reside.**

A segunda razão para a redistribuição de receitas entre os entes federados é a alteração das regras de distribuição da quota-parte do IBS estadual entre os Municípios, cujo critério preponderante deixará de ser o valor agregado e passará a ser o contingente populacional.

É importante notar que a reforma dos tributos indiretos está desenhada de forma a manter tanto a carga tributária total quanto a repartição dessa carga entre a União, o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios. Os ganhos ou perdas de receitas ocorrem apenas de forma horizontal, isto é, de alguns Estados para outros ou de alguns Municípios para outros, mas jamais entre entes de esferas distintas da Federação.

Dois estudos trazem estimativas desses efeitos. O primeiro, de autoria de Rodrigo Octávio Orair e Sérgio Wulff Gobetti, ambos pesquisadores do Ipea³⁹, intitula-se *Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil*⁴⁰. O segundo, de autoria dos mesmos pesquisadores junto com a economista Priscila Kaiser Monteiro, é mais recente e chama-se *Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária*⁴¹.

³⁹ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

⁴⁰ Trata-se do Texto para Discussão nº 2.530 do Ipea, disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9596/1/TD_2530.PDF>. Acesso em: 10 jun. 2023.

⁴¹ Trata-se da Carta de Conjuntura nº 17 do Ipea, disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/05/impactos-redistributivos-na-federacao-da-reforma-tributaria/>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

Não vamos nos estender sobre esse assunto, mas queremos assinalar que os autores mostram que as receitas de diversos entes sofrerão variações relevantes. A função do mecanismo de transição da partilha é evitar que essas variações se apresentem de forma súbita e permitir que eventuais perdas de arrecadação sejam compensadas, ao longo do tempo, pelos efeitos do crescimento econômico. Por isso a longa duração, que reflete a preocupação em proteger a saúde financeira dos entes.

Essa transição federativa seria dividida em **duas fases**. Na primeira, que se estenderá de 2029 a 2034, o montante correspondente a 90% das receitas do IBS (a que nos referiremos como *parcela de transição*) serão retidas pelo Conselho Federativo, sendo os 10% restantes (que chamaremos de *parcela definitiva*) repartidos conforme as regras permanentes do IBS (isto é, segundo o disposto no art. 156-A, §§ 4º e 5º, I e V, da CF), exceto por uma dedução adicional de 3% que explicaremos adiante. O montante retido será repartido conforme percentuais que reproduzirão a participação média de cada ente Federado, no total do imposto (no caso, dos Estados, do ICMS; no caso dos Municípios, do ISS) arrecadado no País entre 2024 e 2028. Dessa forma, o impacto inicial da reforma será reduzido em pelo menos 90%⁴² (art. 131, § 1º, I, do ADCT).

Na segunda fase, que começará em 2035, o percentual de retenção será reduzido em dois pontos percentuais ao ano, até ser suprimido em 2079 (art. 131, § 1º, II, do ADCT).

O cálculo dos percentuais relativos a cada ente considerará as transferências da quota-parte do ICMS aos Municípios. Para os Estados, esse ajuste não altera os percentuais, mas para os Municípios pode fazer muita diferença, uma vez que a receita de ISS não necessariamente guarda proporção com o montante recebido a título de quota-parte de ICMS (art. 131, §§ 2º e 3º, do ADCT).

⁴² Nos primeiros anos, como o ICMS e o ISS ainda conviverão com o IBS, o impacto será inferior a 10% do impacto total. No primeiro ano, por exemplo, será de apenas 1% (equivalente a 10% repartidos pelas regras definitivas do IBS multiplicados por 10% do ICMS substituído pelo IBS). Esse percentual aumentará, lentamente, ao longo da transição federativa e deverá ser compensado pelos efeitos do crescimento econômico.

Por fim, **o Conselho Federativo separará também 3% do montante não retido do IBS (isto é, da parcela definitiva), para redistribuição em favor dos entes que mais tiverem perdido receitas com a reforma**, excetuados aqueles que, antes da transição, arrecadavam o equivalente a pelo menos o triplo da média da receita *per capita* da respectiva esfera da Federação. Esse mecanismo perdurará até 2098 (art. 132 do ADCT).

Note-se que o valor total redistribuído, que é simbólico nos primeiros anos da transição, cresce ao longo do tempo, principalmente porque a parcela definitiva tende a aumentar de volume em decorrência da redução do percentual de retenção.

Importante registrar que o mecanismo de transição não altera as vinculações de receitas tributárias previstas na CF, inclusive as relativas à prestação de garantias ou contragarantias em operações de crédito (art. 131, § 5º, III, do ADCT).

Mais importante, contudo, é perceber que, **mesmo durante a transição, os entes federados terão liberdade para fixar alíquotas de IBS diferentes das alíquotas de referência**. Assim, aqueles entes que perderem receitas durante a transição poderão restabelecê-las, no todo ou em parte, por meio da fixação de uma alíquota superior à de referência. Da mesma forma, os entes que tiverem ganhos expressivos de arrecadação poderão optar por reduzir a carga tributária de seus cidadãos. Há limitação apenas para redução da alíquota própria que prejudique a compensação pela redução das receitas dos tributos extintos (art. 131, § 6º, do ADCT).

2.7. Saldos credores acumulados de ICMS

O substitutivo traz um alento àqueles que detêm saldos credores acumulados de ICMS. Os saldos de créditos existentes no final de 2032, ainda que reconhecidos e homologados após essa data, serão corrigidos pelo IPCA⁴³ e poderão ser aproveitados de duas formas. A primeira é a compensação com o IBS a pagar (art. 134, § 3º, do ADCT), pelo prazo remanescente, caso se trate de

⁴³ Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo, calculado e divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

créditos relativos a aquisição de bens de capital, ou em até 240 meses, nos demais casos. A segunda é o ressarcimento, caso a compensação não seja possível. A lei complementar que criar as regras gerais da compensação também preverá mecanismos de transferência dos créditos a terceiros.

2.8. Fundos criados pelo substitutivo

- a. O substitutivo propõe a criação do **Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR)**, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais. Por meio do Fundo, a União entregará recursos aos Estados e ao Distrito Federal, segundo critérios fixados em lei complementar. Os entes terão liberdade de decidir sobre a destinação dos recursos entre as seguintes hipóteses: infraestrutura; fomento a atividades produtivas, inclusive mediante subvenções econômicas e financeiras; e desenvolvimento científico e tecnológico (art. 159-A da CF).

A partir de 2029, o FNDR receberá transferências anuais em valores crescentes. No primeiro ano, serão R\$ 8 bilhões. Esse montante aumentará em R\$ 8 bilhões ao ano, até atingir o valor máximo de R\$ 40 bilhões anuais a partir de 2033. Todos os valores serão corrigidos pelo IPCA até o ano anterior ao da transferência (art. 13 do substitutivo).

Tudo indica que o objetivo do Fundo é reduzir as resistências dos Estados que acreditam no uso de instrumentos de política industrial e assim facilitar a aprovação da reforma tributária. Os recursos poderão ser usados para atrair empresas, seja por meio de investimentos em infraestrutura, seja por meio de concessão de subvenções econômicas. Dessa forma, a vedação à concessão de incentivos fiscais com o IBS não impediria os Estados de buscar ativamente a diversificação de suas atividades econômicas.

- b. O **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais** tem como objetivo compensar, até dezembro de 2032 (isto é, até a véspera da extinção do ICMS), a cessação de benefícios e incentivos fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS⁴⁴. Os recursos serão transferidos às pessoas jurídicas titulares desses direitos, desde que cumpram tempestivamente todas as condições exigidas nas normas concessivas. Não estão previstas indenizações relativas à redução gradual de benefícios e incentivos

⁴⁴ O art. 128 do ADCT, acrescido pela PEC, determina a redução das alíquotas do ICMS e dos benefícios fiscais e financeiros-fiscais na proporção descrita em seus incisos.

fiscais prevista no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar 160/17 (art. 12, *caput* e §§ 2º a 7º, do substitutivo).

Os recursos do Fundo corresponderão a, no mínimo, R\$ 160 bilhões, integralizados pela União entre 2025 e 2032, segundo calendário específico, e atualizados pelo IPCA até o ano anterior ao da efetiva entrega. Em caso de insuficiência de fundos, a União suplementará esses valores. Se, ao final do período, sobraem recursos, eles serão transferidos para o FNDR (art. 12, §§ 1º, 8º e 9º, do substitutivo).

Outra possível fonte de recursos para o Fundo é a receita obtida pela aplicação da alíquota inicial do IBS, de 0,1%, no início da transição. No entanto, esses recursos somente serão transferidos ao Fundo se superarem o montante necessário para financiar o Conselho Federativo do IBS (art. 125, § 3º, do ADCT).

A Lei Complementar 160/17 estabeleceu as regras para celebração de convênio que convalidasse os benefícios fiscais do ICMS concedidos unilateralmente, isto é, à revelia de convênios do Confaz⁴⁵, no âmbito da guerra fiscal. Na esteira da lei complementar, foi editado o Convênio Confaz 190/17.

O § 2º do art. 3º da referida lei permitiu a prorrogação para o dia 31 de dezembro de 2032⁴⁶ dos benefícios para alguns setores e atividades específicos. No entanto, o § 2º-A estabeleceu uma regra de redução em 20%, a partir de 1º de janeiro de 2029, para isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais vinculados ao ICMS destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, às prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura* e à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional. A Reforma Tributária não altera a regra de diminuição dos incentivos do § 2º-A, que, dessa forma, não são objeto do Fundo de Compensação.

Assim, apenas serão compensados os **benefícios concedidos por prazo certo e sob condição, concedidos até 31 de maio de 2023, referidos no inciso I do § 2º do art. 3º da LCP 160/17**⁴⁷

⁴⁵ Conselho Nacional de Política Fazendária.

⁴⁶ A lei diz: “31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção dos efeitos do respectivo convênio”.

⁴⁷ [...] destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano, bem como quanto àqueles destinados a templos de qualquer culto e a entidades beneficentes de assistência social;

e os outros benefícios do ICMS que não estão inseridos no âmbito da referida lei complementar. Em relação aos benefícios da LCP 160/17, que serão objeto de compensação do Fundo, é necessário que as unidades federadas tenham respeitado as exigências de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, I, do referido diploma legal (art. 12, § 4º, I, do substitutivo).

Todavia, importante ressaltar que a jurisprudência do STF entende que as “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”⁴⁸. Segundo a Corte Constitucional, o contribuinte possui direito adquirido à isenção, quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições⁴⁹.

Embora ainda possa surgir divergência sobre a constitucionalidade da redução dos incentivos fiscais concedidos sob condição e por prazo certo, a compensação realizada pelo Fundo é importante para indenizar o contribuinte e, assim, mitigar os potenciais litígios.

2.9. *Compensação de possíveis perdas de FPE, FPM, Fundo de Compensação aos Estados Exportadores e Fundos Constitucionais de Financiamento*

A introdução do IS e concomitante extinção do IPI pode gerar perda de receita para os Estados e Municípios. Isso porque a receita de IPI é partilhada com os entes subnacionais e com os fundos constitucionais de financiamento, por determinação do art. 159, I e II, da CF. No substitutivo, eventuais perdas desses fundos serão compensadas pela União em montante a ser calculado com base nas transferências médias de IPI realizadas entre 2022 e 2026, atualizadas pela variação da receita da CBS. A compensação estará sujeita às repartições e vinculações constitucionais que se aplicam aos fundos citados (art. 7º do substitutivo).

2.10. *Alterações em impostos sobre a propriedade.*

O substitutivo altera também a legislação de tributos sobre a propriedade, assunto aparentemente desconexo do seu tema principal, que é a reforma dos tributos indiretos. Não são claras as razões que levaram à decisão de introduzir esse assunto, que certamente não contribui para simplificar uma

⁴⁸ Súmula nº 544.

⁴⁹ RE 169880, Órgão julgador: Segunda Turma, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento: 29/10/1996, Publicação: 19/12/1996.

reforma que, por si só, já é bastante complexa e controversa. Talvez haja um cálculo político de que atender as demandas de reforma dos tributos sobre propriedade angarie maior apoio à reforma dos tributos indiretos; ou talvez a expectativa de que os tributos sobre propriedade possam sinalizar um ganho de arrecadação e reduzir a resistência dos entes federados que temem perder receita com a reforma do ICMS e do ISS.

- a. O **ITCMD** sofrerá três alterações. A primeira é a substituição da expressão “onde se processar o inventário ou arrolamento” pela locução “onde era domiciliado o *de cuius*”, no que toca aos bens móveis, títulos e créditos; a segunda é a previsão expressa de progressividade do tributo; e a terceira é a norma de não incidência sobre transmissões e doações de instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar (art. 155, § 1º, II, VI e VII, da CF).

A alteração da competência do ITCMD, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, substituindo o Estado onde era processado o inventário ou arrolamento pelo do domicílio do *de cuius* (art. 155, § 1º, II, da CF) tem por objetivo evitar o planejamento tributário, em que é aberto o inventário ou o arrolamento em Estados onde o peso do tributo é menor, em especial pela possibilidade de o inventário ser processado extrajudicialmente.

Quanto à nova hipótese de imunidade constitucional, o público a ela sujeito é bastante amplo: instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social. Nesse sentido, a nosso ver, é imprescindível que a lei complementar anuncie quais atividades possuem relevância pública e social para usufruírem do benefício.

Não obstante, o próprio dispositivo elenca, expressamente, algumas dessas instituições que, constitucionalmente, possuem a garantia da imunidade, a saber, organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos. Para estas, é possível que o Supremo Tribunal Federal, se chamado a se manifestar, entenda que não há necessidade de nova lei complementar, pois as condições estão previstas no art. 14 do Código

Tributário Nacional (CTN)⁵⁰. Desse modo, a nova regra imunizante inicia sua vigência na data da publicação da Emenda Constitucional e o seu gozo depende apenas da observância dos limites daquele dispositivo. Entendemos que as instituições que atuam na área de saúde também se inserem na mesma regra, em decorrência do previsto no art. 197 da CF⁵¹.

Ademais, essa novidade, ao contrário da modificação comentada anteriormente, pode elevar as possibilidades de planejamento tributário.

Ainda no que se refere ao ITCMD, o art. 16 do substitutivo regulamenta as hipóteses de doação e transmissão que possuem elemento de conexão com o exterior, conforme o art. 155, § 1º, III, da CF.

Se o bem for um imóvel, então o ITCMD caberá ao Estado da situação do bem.

No caso de doador com domicílio ou residência no estrangeiro, o imposto será arrecadado pelo Estado onde tiver domicílio o donatário ou, caso este também tenha domicílio ou residência no exterior, onde os bens forem encontrados.

Na transmissão *causa mortis*, o tributo será do Estado onde o *de cuius* era domiciliado, ainda que os bens estejam situados no exterior. Se o(a) falecido(a) era domiciliado ou residia no exterior, então o credor será o Estado onde o herdeiro ou legatário tinha domicílio ou residência.

A iniciativa é louvável, especialmente porque o STF já declarou a mora legislativa do Congresso Nacional em editar a lei complementar exigida no dispositivo constitucional⁵². Diante dessa inércia, o Poder Legislativo de alguns Estados tomou as rédeas e regulamentou o inciso III do § 1º do art. 155 da CF. Todavia, a Corte Constitucional reputou inconstitucional essa iniciativa⁵³, o que manteve essas doações e transmissões inalcançáveis pelo Fisco estadual. Não obstante, entendemos que a inovação, em vez de transitória,

⁵⁰ Recurso Extraordinário (RE) 566622, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 23/02/2017, Publicação: 23/08/2017.

⁵¹ Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

⁵² ADO 67, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 06/06/2022, Publicação: 29/06/2022.

⁵³ RE 851108, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 01/03/2021, Publicação: 20/04/2021.

pode ganhar *status* permanente ao ser inserida no corpo da Constituição Federal.

Em relação à progressividade, parece-nos que, não obstante a boa intenção que a inspirou, a redação adotada traz alguns problemas. Isso porque vincula a progressividade e, portanto, a definição das alíquotas, ao valor (total, presumimos) da transmissão ou doação. Ocorre que o valor total doado ou herdado não diz nada sobre a capacidade contributiva daqueles que recebem os bens. Para entender essa afirmação, consideremos um exemplo. No inventário A, quatro herdeiros recebem um montante total de bens de R\$ 1 milhão. Cada um obterá o equivalente a R\$ 250 mil. No inventário B, um herdeiro único receberá um montante de R\$ 500 mil reais. Quem detém a maior capacidade contributiva? É fácil perceber que o herdeiro que recebe meio milhão de reais está herdando um montante mais elevado do que cada um dos quatro outros herdeiros. No entanto, se a progressividade for associada, como no texto proposto pelo substitutivo, ao *valor total da transmissão ou doação*, o herdeiro do inventário B, que recebe o maior valor, será justamente aquele que pagará a menor alíquota.

Felizmente, essa situação admite uma solução simples. A RSF⁵⁴ 9/92 oferece uma redação mais precisa: *as alíquotas [do ITCMD] poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal*⁵⁵. Algumas leis estaduais já seguem esse princípio. O art. 18 da Lei 8.821/89, do estado do Rio Grande do Sul, associa as alíquotas do ITCMD ao valor do quinhão recebido⁵⁶. A redação anterior do mesmo artigo, pelo contrário, buscava uma progressividade com base no valor total dos bens deixados pelo *de cuius*. Essa evolução da Lei do RS poderá ser anulada, caso o substitutivo seja aprovado nos termos

⁵⁴ Resolução do Senado Federal.

⁵⁵ Essa solução é superior, embora ainda imperfeita, porque não considera a renda e o patrimônio que o herdeiro já possui. Assim, aquele que herdar um quinhão maior ainda poderá ter menor capacidade contributiva do que aquele que herdar um quinhão menor, se tiver patrimônio pessoal e renda inferiores aos do segundo. Essa é, em síntese, a dificuldade de implementar a progressividade em impostos reais. De qualquer forma, a redação oferecida pela RSF 9/92 parece-nos mais adequada do que a do substitutivo.

⁵⁶ **Art. 18.** Na transmissão "causa mortis", **a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis** situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, **compreendidos em cada quinhão**, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela: [...] (redação dada pela Lei 14.741/15 – grifos da transcrição).

em que se encontra. Em nosso entendimento, isso representaria um retrocesso.

- b. O substitutivo autoriza os Estados e o Distrito Federal a dimensionar as alíquotas do **IPVA** também em função do valor do bem e do seu impacto ambiental (art. 155, § 6º, II, da CF). Além disso, o imposto passará a incidir sobre veículos automotores aéreos e aquáticos (art. 155, § 6º, III). Hoje, as alíquotas podem se diferenciar em razão do tipo de veículo e da sua utilização. A medida é voltada a garantir progressividade do tributo e desestimular veículos com altos índices de emissão de poluentes.

Como vimos na análise do ITCMD, a progressividade em impostos reais traz certas complicações. Afinal, um veículo automotor pode ser ou não um sinal adequado de capacidade contributiva. Confirma isso, a lista relativamente longa de exceções contida nas alíneas do mencionado inciso III. Além disso, essas medidas podem ocultar um aumento da carga tributária atrás da pretensão de fazer justiça.

É bastante meritória a inclusão dos veículos automotores aquáticos e aéreos na incidência do IPVA, devido à jurisprudência consolidada do STF que entende pela não abrangência (inciso III do § 6º do art. 155)⁵⁷.

Salvo pelas plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios (art. 155, § 6º, III, “c”), não visualizamos razões técnicas para as exceções expressas na PEC. O art. 2º, V, da Lei 9.537/97 caracteriza como embarcações “as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas”. As fixas e as que não se locomovem na água por meios próprios, por óbvio, não sofrem a incidência do IPVA por não serem veículos automotores.

A exceção para plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios não permite que apenas um dos tipos de embarcação seja onerada, prejudicando sua alocação no mercado.

- c. Segundo o entendimento sumular do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Poder Executivo Municipal não pode atualizar a base de

⁵⁷ ARE 1217485 AgR, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 06/09/2019, Publicação: 20/09/2019; ARE 1172327 AgR, Órgão julgador: Segunda Turma, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Julgamento: 04/10/2019, Publicação: 23/10/2019; RE 134509, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Redator(a) do acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 29/05/2002, Publicação: 13/09/2002.

cálculo do IPTU por meio de decreto acima do índice oficial de correção monetária⁵⁸.

A inovação que a PEC deseja introduzir no texto constitucional **permitirá ao Prefeito que, por meio de decreto, atualize a base de cálculo do IPTU por qualquer critério estabelecido na lei municipal.**

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33 do Código Tributário Nacional – CTN). Esse valor, em geral, é apurado conforme critérios definidos na Planta Genérica de Valores. Esse documento precisa ser aprovado por lei e ter publicação oficial⁵⁹.

Trata-se, portanto, da instituição de uma exceção ao princípio da legalidade, esculpido no art. 150, I, da CF. É verdade que há outras exceções, mas todas relativas à fixação de alíquotas e a tributos de finalidade extrafiscal ou parafiscal. Com a novidade inserida pela Reforma Tributária, haverá uma exceção ao princípio da legalidade para fixação da base de cálculo e relacionada a imposto com nítido caráter arrecadatório.

Esse fato causa-nos preocupação, afinal de contas, a alteração da alíquota é mais transparente e de mais fácil assimilação pela sociedade. A base de cálculo do IPTU, prevista na Planta Genérica de Valores, por outro lado, é fixada segundo cálculos e estimativas que consideram uma série de fatores que influenciam na apreciação ou depreciação de seu valor, como segurança, proximidade do comércio e acesso a serviços públicos, topografia do terreno e aspectos ambientais, entre outros.

Além disso, é necessário considerar que a mitigação do princípio da legalidade para tributos com efeitos extrafiscais, ainda que criticável, é compreensível, tendo em vista o papel de promoção ou desestímulo de atividades econômicas. No entanto, no que se refere a tributos com função precípua de carrear recursos aos cofres municipais, não há justificativa para a

⁵⁸ É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. (SÚMULA 160, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/1996, DJ 19/06/1996, p. 21940)

⁵⁹ REsp n. 1.663.182/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/5/2017, DJe de 16/6/2017.

fragilização da representatividade do Poder Legislativo e do controle das contas públicas.

Importante registrarmos que a fixação da base de cálculo do IPTU já é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Dessa forma, o cenário, em caso de aprovação da PEC com a redação atual, é que **o Prefeito poderá publicar o decreto com a Planta Genérica de Valores, atualizada segundo os critérios estabelecidos na lei municipal, em 31 de dezembro para vigorar a partir do dia seguinte, sem qualquer debate ou transparência.**

2.11. Contribuição de iluminação pública

O substitutivo propõe que a contribuição para custeio da iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, possa arrecadar recursos também para a expansão e melhoria do sistema (art. 149-A da CF).

Em princípio, essa alteração, ao remover a vinculação estrita à manutenção do sistema alteração abriria espaço para o aumento do valor da contribuição. No entanto, o STF, no RE nº 666.404, em sede de repercussão geral, já reputou constitucional a utilização dessa contribuição para fins de expansão e melhoramento. Assim, o que a PEC faz, na verdade, é apenas positivar entendimento consolidado no âmbito do STF.

2.12. Manutenção da denominada desoneração da folha de pagamentos

O art. 11 do substitutivo permite a manutenção da denominada “desoneração da folha de pagamentos”. Assim, mantém-se a contribuição para a seguridade social sobre a receita, conhecida como CPRB, para alguns setores da economia, apesar da supressão do art. 195, I, “b”, do texto constitucional.

A desoneração da folha de pagamentos, prevista para durar temporariamente, teve seu prazo dilatado sucessivamente. Destacamos que o

Governo Federal tem demonstrado interesse em enfrentar essa matéria em proposição autônoma, a ser enviada em momento posterior⁶⁰.

2.13. Contribuições estaduais sobre produtos primários

O art. 20 da PEC, introduzido na Câmara dos Deputados por meio da Emenda Aglutinativa de Plenário, outorga competência a Estados e DF para criarem um novo tributo – uma contribuição que incidirá sobre produtos primários e semielaborados, produzidos em seu território, e cuja receita será destinada a investimento em obras de infraestrutura e habitação.

Apenas os entes federativos que criaram, até 30 de abril de 2023, fundo estadual com receita oriunda de aportes condicionados à fruição de tratamento diferenciado em relação ao ICMS estarão autorizados a instituir a contribuição. Portanto, não são todos os Estados que estarão habilitados a instituí-la.

Esse artigo tem conteúdo polêmico. Sua inspiração são as contribuições facultativas a fundos estaduais que recebem recursos de empresas beneficiadas por incentivos fiscais de ICMS. Trata-se, portanto, de uma espécie de troca, em que o Estado renuncia a receitas de ICMS e recebe, em contrapartida, os ingressos da contribuição. Essa operação tem implicações orçamentárias e federativas. Como a receita da contribuição não está sujeita à repartição com os Municípios nem à vinculação parcial ao Fundeb⁶¹, sobram recursos líquidos que são integralmente destinados às finalidades previstas na lei estadual. Nesse sentido, é possível entender que configuram uma burla aos comandos contidos nos arts. 158, IV, e 212 da CF.

Há quem alegue que a renúncia a esses instrumentos representaria perda de capacidade de investimento em infraestrutura, fator sensível na atração de investimentos. Essa alegação deve ser tomada com certo ceticismo, face à criação do FNDR pelo substitutivo. Esse fundo direcionará recursos federais para os Estados, que, portanto, não precisarão das contribuições para dar

⁶⁰ Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/07/17/haddad-promete-projeto-exclusivo-para-mudancas-na-folha-de-pagamento-fazenda-descarta-credito-pra-iva.ghtml>>. Acesso em: 17 jul.2023.

⁶¹ Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.

continuidade a seus investimentos. Por isso, acreditamos que o art. 20 poderia ser suprimido sem maiores danos às políticas de atração de investimento dos Estados envolvidos.

Em termos de qualidade tributária, a brevidade com que a contribuição sobre produtos primários e semielaborados é tratada na PEC pode ressuscitar diversos dos males que a Reforma Tributária almeja extinguir. Primeiro, se somam aos demais tributos indiretos, elevando a carga tributária. Segundo, não possuem o atributo da neutralidade, porque oneram apenas os produtos básicos e semielaborados, alterando as decisões dos agentes dentro e fora do estado onde essas mercadorias são produzidas. Terceiro, porque a apropriação de suas receitas obedece ao princípio da origem, incompatível com um sistema tributário moderno. Além disso, podem ressuscitar a discussão acerca da classificação dos bens, tipicamente inconclusiva e custosa para o País. Por fim, podem surgir tributos cumulativos, com vários regimes específicos, tratamentos favorecidos e variedade de alíquotas, trazendo complexidade, litigiosidade e ineficiência.

Independentemente da criatividade do legislador estadual, a própria definição e abrangência do conceito de produto primário e semielaborado tende a desencadear conflitos, como a história nos mostra.

De fato, a redação original da Carta Magna permitia a incidência do ICMS sobre produtos semielaborados definidos em lei complementar, mesmo quando destinados à exportação (art. 155, § 2º, X, “a” da CF, com a redação original). Assim, o Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) nº 66, de 16 de dezembro de 1988, bem como a Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, conceituaram semielaborado para fins de incidência do ICMS. Apesar disso, várias foram as disputas⁶². De um lado, contribuintes procurando se livrar

⁶² AgRg no AREsp n. 400.137/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 26/11/2013, DJe de 12/12/2013; REsp n. 1.243.333/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/10/2012, DJe de 19/12/2012; RMS n. 30.796/PE, relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 25/10/2011, DJe de 28/10/2011; REsp n. 1.186.493/MG, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 22/6/2010, DJe de 1/7/2010; AgRg nos EDcl no REsp n. 703.312/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/3/2010, DJe de 30/3/2010; AI 786121 AgR, Órgão julgador: Segunda Turma, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 19/02/2013, Publicação: 05/03/2013; Rcl 2301, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/2004.

da incidência do ICMS descaracterizando seus produtos como semielaborados. Do outro, os Fiscos Estaduais buscando o inverso.

Além disso, o parágrafo único diz que o artigo será aplicado até 31 de dezembro de 2043. Todavia, o dispositivo trata da permissão para que Estados e DF instituem a contribuição. Logo, uma interpretação possível é que a permissão para criação do tributo sobre produtos primários e semielaborados vigorará até 2043, mantendo-se as contribuições instituídas durante esse lapso temporal em pleno vigor, mesmo após o ano de 2043. Em resumo, **a redação não é clara e dá margem para perenização do referido tributo, além de ser discriminatória, ao restringir a autorização constitucional aos Estados que já instituíram tais contribuições no passado.**

2.14. Servidores de carreiras de administração tributária

Pelo novo § 17 que a PEC acrescenta ao art. 37 da Constituição Federal, o Congresso Nacional poderá editar a lei orgânica das administrações tributárias, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos servidores dessas carreiras.

Apesar de a Constituição Federal conferir posição de destaque à Administração Tributária dos entes federativos (incisos XVIII e XXII, ambos da CF), a realidade brasileira é a de que muitos Municípios não possuem estrutura administrativa para a gestão tributária ou não regulamentaram as carreiras que desempenham essa atividade.

Meritória, portanto, a inserção.

2.15. Ajustes do texto à substituição dos tributos

O substitutivo contém dispositivos que não criam regras novas e cuja única função é promover ajustes no texto constitucional para remover as menções aos tributos eliminados e inserir referências aos novos tributos. Isso certamente dificulta a leitura da proposição, mas evidentemente são ajustes necessários para conferir coerência ao texto da Constituição Federal e do ADCT.

Outro elemento que dificulta a leitura é o fato de que, devido à transição gradual prevista no texto, esses ajustes acontecem em três rodadas, de forma

que o mesmo dispositivo constitucional pode mudar duas ou três vezes, cada vez que um conjunto de tributos entra em cena e/ou outro conjunto é removido. Exemplo disso é o art. 146, III, “d”, da Constituição Federal, que trata do Simples Nacional. Ele recebe nova redação nos art. 1º, 3º e 4º do substitutivo. No art. 1º, são inseridos o IBS e a CBS; o art. 3º remove o PIS; e, finalmente, no art. 4º, o ICMS é eliminado. Obviamente, esses artigos não entram em vigor simultaneamente (arts. 1º a 5º).

Dentre os ajustes efetuados, está a alteração do art. 159, II, que trata da compensação aos Estados exportadores de produtos industrializados. Ocorre que, com a transição do regime misto do ICMS para o regime puro de destino no IBS, não há mais receita tributária apropriada pelo estado de origem da mercadoria exportada, razão pela qual não faz sentido indenizá-lo por uma suposta renúncia forçada de receitas decorrente da imunidade concedida às exportações, seja pelo art. 155, § 2º, X, da CF, seja pela redação proposta pelo substitutivo ao art. 156-A, § 1º, III, também da CF. Seria necessário, portanto, rediscutir a repartição desses recursos. É evidente que promover um simples ajuste do texto constitucional atual, ainda que o dispositivo tenha perdido seu fundamento, é o caminho de menor resistência, pois evita maiores controvérsias acerca da repartição de receitas federais entre os entes, que poderiam atrapalhar a tramitação da PEC.

2.16. Dispositivos de pertinência discutível

Alguns dispositivos criados pelo substitutivo têm pertinência ou efetividade reduzida. É o caso do § 4º que se pretende acrescentar ao art. 43 da CF. Esse dispositivo ordena que, “sempre que possível”, a concessão de incentivos regionais considere critérios ambientais. A intenção é boa, mas a norma é demasiado vaga para ser eficaz. A mesma observação aplica-se ao § 3º adicionado ao art. 145, que tem natureza de declaração de princípios. No mínimo, sua redação poderia ser aperfeiçoada, removendo a palavra “equilíbrio”, que parece deslocada. O art. 18 do substitutivo contém um compromisso de reforma do imposto sobre a renda. A possível violação desse compromisso não produz, contudo, nenhum efeito.

Também não ficou clara a necessidade de recriar o mecanismo de desvinculação de receitas, desta vez não para a União, mas para os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A medida valeria até 2032. Talvez o objetivo seja dar maior flexibilidade orçamentária aos entes subnacionais em um momento de variação da receita tributária, mas essa explicação parece pouco convincente, se considerarmos que a desvinculação só vale durante o início da transição, quando os impactos orçamentários da reforma são diminutos, e perde seu efeito justamente quando começaria a se tornar mais relevante (arts. 76-A e 76-B do ADCT).

Por fim, o substitutivo altera a redação do art. 225, § 1º, VIII, da CF, que obriga o poder público a manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, de modo a garantir seu diferencial competitivo frente aos combustíveis fósseis. Além de alterar o inciso para trocar as referências ao ICMS, ao PIS e à Cofins pela menção ao IBS e à CBS, o substitutivo propõe a remoção do termo “destinados ao consumo final”, que restringe a aplicação da regra a um subconjunto da demanda. Por outro lado, mantém a exigência de lei complementar para regulamentá-lo. Ora, esse diferencial competitivo não depende de profundas inovações legislativas e, muito menos, de lei complementar. Bastaria, para tanto, usar a CIDE para tributar os combustíveis fósseis e subsidiar o álcool, conforme já permite o § 4º do art. 177 da CF. Nesse caso, a inovação do mencionado inciso VIII seria exigir que a CIDE fosse usada para manter, em caráter permanente, um diferencial competitivo em favor dos biocombustíveis. Outra forma de dar efetividade ao art. 225, § 1º, VIII, seria utilizar o IS, a ser criado pelo próprio substitutivo, para onerar os combustíveis. Se o dispositivo não exigisse tributação inferior para os biocombustíveis, o assunto ainda poderia ser resolvido pela criação de subvenções econômicas. Por fim, embora o regime específico previsto para combustíveis e lubrificantes no âmbito do IBS e da CBS também possa ser utilizado, entendemos que o comando do inciso VIII seria mais adequadamente satisfeito por meio de um instrumento específico, de caráter regulatório e não arrecadatário. Por isso, sugerimos a retirada das menções ao IBS e à CBS, bem como da exigência de lei complementar para regular o assunto.

2.17. Técnica legislativa empregada

É imediata a impressão de que o substitutivo é mais longo e detalhado do que se esperaria de um texto de natureza constitucional, tipicamente mais conciso e focado em princípios gerais. Creditamos essa característica à falta de confiança entre os diversos atores que uma alteração tributária de grande magnitude tem o poder de provocar. A concisão e a delegação a normas infraconstitucionais tipicamente refletem a harmonia e o consenso, difíceis de obter quando está em pauta um tema tão complexo, controverso e conflituoso.

De mais concreto, citamos a alternância entre a criação de normas de transição no corpo da Emenda e mediante acréscimos ao ADCT. O ideal seria que as disposições transitórias constassem integralmente do corpo da emenda, alterando-se o ADCT apenas quando for necessário efetuar ajustes nas normas ali contidas.

Há também um aparente deslize no texto. No art. 156-A, § 5º, V, “e”, os bares foram introduzidos no regime específico relativo a hotéis, parques de diversão, restaurantes e aviação regional mediante uma emenda de redação. Não nos parece que se trate de mera alteração redacional.

2.18. Cláusulas de revogação e vigência

Estão contidas, respectivamente, nos arts. 21 e 22 do texto, e obedecem ao cronograma de implantação gradual do novo sistema de tributos indiretos do País.

3 CONCLUSÃO

Em suma, trata-se de um texto abrangente, moderno, aperfeiçoado ao longo de um extenso processo de negociação com os setores econômicos e os representantes dos Fiscos federal, estaduais, distrital e municipais.

Evidentemente, o substitutivo, como toda proposição legislativa, admite aperfeiçoamentos. É possível citar, a título de exemplo: 1) a isenção de IS sobre as exportações, que pode estimular a instalação de indústrias poluentes no Brasil; 2) a preservação do § 3º do art. 155 da CF, que perdeu a razão de ser com a extinção dos antigos impostos únicos; 3) a redação imperfeita da regra de

progressividade do ITCMD; 4) a manutenção da compensação aos Estados exportadores em um contexto em que essa compensação perdeu seu sentido, devido à adoção do princípio do destino; 5) a não incidência do IS (§ 9º) sobre os bens e serviços que encontraram abrigo no benefício fiscal das alíquotas mais baixas previsto no § 1º do art. 9º. Ou esses serviços não prejudicam a saúde e o meio ambiente e, portanto, não devem ser tributadas pelo IS, ou causam algum prejuízo dessa natureza e devem ser oneradas por ele. Não pode haver outro critério para a aplicação do IS a não ser esse; 6) mais importante, parece haver um número excessivo de ressalvas à regra geral de vedação a benefícios e incentivos fiscais, o que resultará em alíquotas mais elevadas para os setores e bens que não receberam tratamento favorecido, entre outros efeitos colaterais indesejáveis, tais como o aumento da complexidade do sistema, a elevação do número de contestações administrativas e judiciais e a exacerbação das disputas por inclusão de novos produtos e setores nas hipóteses de tratamento favorecido; 7) correção da nomenclatura relativa aos regimes específicos, favorecidos e diferenciados; 8) a redação conferida ao art. 225, § 1º, VIII, que prevê a utilização de IBS e CBS para uma função que é típica de tributos regulatórios, como a CIDE e o IS; e 9) diversos itens de técnica legislativa, alguns dos quais já mencionados acima, que podem ser retificados por emendas de redação.

Em relação aos arts. 8º e 9º do substitutivo, é difícil evitar a impressão de que há um exagero na concessão de benefícios e incentivos fiscais aos setores neles citados, que representam uma fatia relevante da economia e forçarão uma elevação da alíquota de referência, transferindo um peso considerável aos demais setores. Mais importante é assinalar que **o § 1º do art. 9º, que concede uma redução de 60% das alíquotas de IBS e CBS a diversos setores, é praticamente equivalente à criação de uma segunda alíquota**, o que contradiz a redação proposta para o art. 156-A, § 1º, VI, que estabelece como princípio a adoção da alíquota única.

Um dos grandes ganhos da reforma decorre justamente da adoção da alíquota única, que simplifica o imposto e elimina as controvérsias de classificação de bens e serviços. O retorno do sistema de alíquotas múltiplas,

ainda que de forma disfarçada, terá várias consequências nefastas, como reavivar as disputas de classificação⁶³. E, **quanto maior o número de bens, serviços e setores beneficiados pela alíquota reduzida, maior a elevação da alíquota geral e, portanto, maior o incentivo a buscar abrigo na alíquota reduzida**. Isso estimula a intensificação do conflito para ingressar nesse regime e a pressão sobre os Poderes Legislativo e Judiciário, além, evidentemente, da multiplicação de contestações na esfera administrativa. É um ciclo vicioso que se retroalimenta. Em outras palavras, o sistema de várias alíquotas custa caro para o País.

A rigor, **a redução de 60% da alíquota pode ser ainda mais danosa do que um sistema clássico de duas alíquotas**, porque engessa e impede qualquer ajuste futuro. Com duas alíquotas, nada obstaría a redução só da alíquota alta ou a elevação só da alíquota baixa, estreitando o espaço entre as duas e reduzindo as distorções ao longo do tempo. Isso é virtualmente impossível em um sistema com uma relação fixa entre as alíquotas.

Além dos aspectos relativos às disputas de classificação, a adoção do sistema de duas alíquotas (explícito ou disfarçado) representaria a perda da neutralidade do sistema tributário e, conseqüentemente, menor eficiência na alocação dos recursos.

A duplicidade de alíquotas também aumentaria a indesejável complexidade do sistema. Um sinal disso é a extensão do art. 9º, incompatível com a concisão esperada do texto constitucional. Essa redação, por si só já extensa, se multiplicaria na legislação infraconstitucional e, por óbvio, nos processos administrativos e judiciais que essas regras acarretariam.

Também parece que o substitutivo concede benefícios fiscais repetidos aos mesmos fatos geradores ou a fatos geradores similares ou contíguos. O art. 8º do substitutivo, por exemplo, concede isenção aos itens alimentícios da cesta básica, enquanto o art. 9º, § 1º, VII, reduz em 60% a alíquota incidente

⁶³ A prof.^a. Rita de La Feria, que leciona direito tributário na Universidade de Leeds, deu grande ênfase à importância do sistema de alíquota única em suas palestras no Senado Federal, em 2019. Segundo a prof.^a. de La Feria, um dos maiores erros do IVA europeu foi ter admitido mais de uma alíquota. Na Câmara dos Deputados, defendeu a mesma tese. Cf. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/644515-especialista-sugere-reforma-tributaria-com-iva-de-aliquota-unica>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

sobre os alimentos destinados ao consumo humano. Na mesma linha, o art. 9º, § 1º, VI reduz, na mesma proporção, a alíquota de produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*, e o § 3º, II, “b” do mesmo artigo concede alíquota zero a produtos hortícolas, frutas e ovos. São vários tiros disparados no mesmo alvo ou em alvos similares. Não fica inteiramente clara a intenção ou estratégia por trás dessas concessões.

Segundo seus defensores, esses benefícios fiscais são necessários para proteger as camadas mais pobres de possíveis efeitos altistas nos preços dos alimentos e de outros bens de primeira necessidade. No entanto, instrumentos como isenções e alíquotas rebaixadas tendem a cumprir mal essa função. Isso porque, em vez de focar nos estratos realmente necessitados, estendem os benefícios a todas as classes, inclusive aos mais aquinhoados. Por isso, ocasionam um custo fiscal elevado, que obriga o Poder Público a tributar mais pesadamente os outros setores da economia, com todos os efeitos colaterais já descritos aqui. Ademais, nada garante que o benefício tributário será apropriado pelo consumidor final, na forma de preços mais baixos. O mais provável é que pelo menos parte desse benefício será apropriada por algum dos elos da cadeia de produção e distribuição do bem ou serviço.

Mais eficaz e menos dispendioso é o mecanismo da restituição do imposto pago pelos estratos menos favorecidos, também conhecido na literatura como *cashback*. O *cashback*, já previsto na redação proposta pelo substitutivo ao art. 156-A, § 5º, VIII, da CF, oferece uma efetiva proteção aos consumidores de baixa renda e minimiza a renúncia de receita. Esse mecanismo já foi testado na prática e, dado que o Brasil detém informações relevantes sobre a situação econômica das famílias, sua implementação não ofereceria maiores dificuldades.

Ainda em relação a benefícios fiscais, há casos contemplados no substitutivo que chamam atenção por sua especificidade. É o caso da reabilitação urbana de zonas históricas (art. 9º, § 3º, IV). Esses casos seriam mais adequadamente atendidos por políticas públicas do que por isenções.

Quanto à carga tributária, é importante notar que o mecanismo que busca garantir sua estabilidade se restringe à reforma dos tributos indiretos. Quanto às alterações nos tributos diretos, não há qualquer garantia – ao contrário, a extensão das hipóteses de incidência do IPVA, a progressividade do ITCMD e a facilidade de atualização da base de cálculo do IPTU apontam, em geral, na direção do reforço do caixa dos Estados e dos Municípios. Ainda assim, parece-nos que o aumento de tributação gerado por essas alterações será módico, em comparação com os valores envolvidos na reforma dos tributos sobre o consumo. De fato, a soma da arrecadação dos tributos sobre propriedade alterados pelo substitutivo corresponde a pouco menos de 11,6% do valor arrecadado a título de PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS⁶⁴. Nesse sentido, o substitutivo, tomado globalmente, tende a gerar um pequeno aumento da carga tributária.

É evidente, porém, que os itens apontados, à exceção dos benefícios e incentivos fiscais, são detalhes de menor relevância frente ao imenso alcance da reforma. Não temos dúvidas de que a aprovação da PEC representará um avanço na direção da simplificação do sistema tributário; do combate à sonegação; do fim da cumulatividade; da cessação da guerra fiscal, da plena desoneração das exportações; do tratamento equânime dos diversos setores econômicos; do fortalecimento do Federalismo fiscal; da redução do contencioso administrativo e judicial, da defesa da justiça social e da preservação do meio ambiente.

⁶⁴ Dados de 2022. Fonte: *Observatório de política fiscal* do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV). Acessado em 16 de julho de 2023. Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2022>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

SENADO FEDERAL

DIRETORIA GERAL

Ilana Trombka – Diretora-Geral

SECRETARIA GERAL DA MESA

Gustavo A. Sabóia Vieira – Secretário Geral

CONSULTORIA LEGISLATIVA

Danilo Augusto Barbosa de Aguiar – Consultor-Geral

NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS

Rafael Silveira e Silva – Coordenação

Brunella Poltronieri Miguez – Revisão

João Cândido de Oliveira – Editoração

CONSELHO EDITORIAL

Eduardo Modena Lacerda

Pedro Duarte Blanco

Denis Murahovschi

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

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

Como citar este texto:

FRIEDMANN, Renato; ASSUNÇÃO, Ricardo Alan Barros. Análise preliminar da PEC nº 45, de 2019, aprovada pela Câmara dos Deputados. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Agosto 2023 (**Boletim Legislativo nº 105, de 2023**). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 11 ago. 2023.

Núcleo de Estudos e Pesquisas
da Consultoria Legislativa



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

Contato:

Senado Federal

Anexo II, Bloco A, Ala Filinto Müller, Gabinete 13-D

CEP: 70165-900 – Brasília – DF

Telefone: +55 61 3303-5879

E-mail: conlegestudos@senado.leg.br

Os boletins Legislativos estão disponíveis em:

www.senado.leg.br/estudos

Núcleo de Estudos
e Pesquisas

Consultoria
Legislativa

