

O Projeto de Lei Complementar 68/2024 e a regulamentação da reforma tributária⁷

Marcus Pestana e Eduardo Nogueira

O Projeto de Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo é o primeiro normativo, de dois previstos, elaborado para regulamentar a EC 132/2023, e representa mais um importante passo na consolidação do novo modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços.

O Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024⁸ que regulamenta parcialmente a Emenda Constitucional (EC) 132/2023⁹, que introduziu mudanças substanciais na forma de tributação sobre o consumo de bens e serviços.

Este primeiro projeto, conhecido como Lei Geral do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS), trata de normas gerais, modelo operacional, importações e exportações, *cashback*¹⁰, cesta básica, regimes diferenciados e específicos, administração tributária, e regras de transição do IBS e da CBS. O projeto aborda ainda os regimes próprios da CBS, o Imposto Seletivo, a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio, e a avaliação quinquenal do novo sistema.

De acordo com o Governo Federal¹¹, o projeto é fruto do trabalho coletivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e tem como premissas, além de atender ao disposto na EC 132/2023, assegurar as características que fazem da CBS e do IBS um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) padrão internacional, tornar o sistema tributário mais simples, justo, eficiente e transparente e utilizar critérios técnicos e objetivos para delimitar as exceções à regra geral e a incidência do Imposto Seletivo.

Também está previsto¹² o envio do segundo projeto, que cuidará da Lei de Gestão e Administração do IBS, que detalhará o Comitê Gestor do IBS, o modelo de contencioso administrativo do IBS, a forma de distribuição do IBS entre Estados, Distrito Federal e Municípios e a forma de ressarcimento dos saldos credores de ICMS acumulados.

Há muito se discute a necessidade de mudanças no sistema tributário nacional, considerado pelo Banco Mundial, em seu relatório *Doing Business 2021*¹³, um dos mais complexos e ineficientes do mundo. A partir de 2019, o Congresso Nacional começou a abordagem da reforma tributária com foco, inicialmente, nos impostos sobre o consumo, por meio da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019¹⁴, apresentada na Câmara dos Deputados, e da PEC 110/2019¹⁵, no Senado Federal.

O texto original da PEC 45/2019 previa a criação de um único IVA em substituição a cinco impostos existentes¹⁶. Propunha, ainda, uma alíquota única e a criação de um Imposto Seletivo sobre produtos e serviços nocivos à saúde. No

⁷ Acesse o relatório completo por aqui: <https://www12.senado.leg.br/ifi/publicacoes-1/relatorio/2024/maio/raf-relatorio-de-acompanhamento-fiscal-mai-2024>.

⁸ Disponível em: <https://tinyurl.com/mr3ezb9r>.

⁹ Disponível em: <https://tinyurl.com/5n6vaz42>.

¹⁰ Mecanismo de devolução de tributos para pessoas de baixa renda com o objetivo de reduzir as desigualdades e de tornar o sistema tributário menos regressivo, ou seja, o fato de que as pessoas de renda mais baixa pagam, proporcionalmente, mais tributos sobre o consumo que as pessoas de renda mais alta.

¹¹ Disponível em: <https://tinyurl.com/mryiwvsw>.

¹² De acordo com o art. 18, II da EC 132/2023, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional, em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação, os projetos de lei referidos na Emenda Constitucional. Dado que a EC foi promulgada no dia 20/12/2023, o prazo de envio do segundo projeto é de 17/6/2024.

¹³ Disponível em: <https://tinyurl.com/mryra6px>.

¹⁴ Disponível em: <https://tinyurl.com/bdee7i63>.

¹⁵ Disponível em: <https://tinyurl.com/2rh2kvsr>.

¹⁶ Quais sejam: Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

curso da tramitação, foi incorporada a concepção presente na PEC 110/2019 de um IVA dual, segmentado em um IBS, administrado por Estados e Municípios, e uma CBS, gerenciada pelo Governo Federal.

O produto final do esforço reformador de nossa Carta Magna se materializou na Emenda Constitucional 132/2023. Desde o princípio optou-se por não alterar os regimes especiais já existentes no texto constitucional e na legislação complementar, tais como o Simples Nacional, o Microempreendedor Individual e a Zona Franca de Manaus, além de outras imunidades e isenções.

Também não prevaleceu a ideia de uma alíquota única, constando da reforma aprovada a previsão de quatro faixas de alíquota, distinguindo determinados produtos e serviços: alíquota de referência cheia; redução de 30% da alíquota de referência; redução de 60% da alíquota de referência; e alíquota zero, além da criação de diversos regimes específicos para determinados setores econômicos.

Dois pilares embasaram todo o processo de discussão e deliberação no âmbito do Congresso Nacional: i) sob nenhuma hipótese haveria aumento da carga tributária; e ii) a alíquota do novo IVA dual seria calibrada de tal forma que não houvesse perda de arrecadação para nenhum ente da Federação.

Ainda que tenham sido introduzidos diversos regimes diferenciados e específicos no texto da EC 132/2023, os objetivos centrais da reforma foram preservados: i) fim da cumulatividade; ii) transparência para o contribuinte sobre o quanto está pagando de impostos a cada operação na cadeia de consumo; iii) existência de regras únicas nacionais, diminuindo o nível de litigiosidade entre fisco e contribuinte nos planos administrativo e judicial; iv) fim da Guerra Fiscal; v) simplificação do sistema; e vi) diminuição do número de tributos.

No entanto, todos os estudos e projeções feitos até agora sobre os impactos futuros da reforma tributária aprovada demonstram que, quanto maior o número de produtos, serviços e setores beneficiados por regimes diferenciados e específicos, menores os efeitos positivos sobre o produto, a produtividade e o emprego, e maior a alíquota de referência nacional.

Ainda assim, há consenso técnico de que a reforma, por seu caráter simplificador, terá impacto efetivo em favor do aumento das taxas de crescimento da economia, do emprego e da produtividade, porém em escala menor do que ocorreria com a versão original da PEC 45/2019, como demonstrado no Estudo Especial nº 19/2024 da IFI¹⁷, “Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos”.

O estudo registra ainda que, em termos da distribuição de recursos tributários entre os governos regionais e locais, são projetados efeitos positivos no sentido de maior equidade na dinâmica federativa. E que expressivos e inevitáveis impactos ocorrerão nos níveis das cargas tributárias setoriais e nos preços relativos. Já a Nota Técnica nº 53/2023 da IFI¹⁸ sistematiza os impactos fiscais da reforma tributária com a criação dos diversos fundos de compensação, desenvolvimento regional e da Amazônia e estima qual teria que ser o crescimento adicional do PIB para financiar as novas despesas criadas.

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil tem, portanto, a sua pedra angular nas diretrizes e dispositivos constantes na EC 132/2023. Mas o detalhamento e a regulamentação das novas regras do jogo e do novo *modus operandi* do sistema tributário nacional foram reservados para a legislação complementar e ordinária, objetivo consubstanciado no texto do PLP 68/2024, que será agora debatido e deliberado pelo Congresso Nacional.

A alíquota nacional de referência, projetada pelo Poder Executivo, varia entre 25,7% e 27,3%, com média de 26,5%, sendo 8,8% relativos à CBS federal e 17,7% referentes ao IBS de Estados e Municípios, mas os governos estaduais e municipais poderão reduzir¹⁹, sob certos limites, ou aumentar as alíquotas do IBS em seu território, na parcela que couber ao Estado ou ao Município.

¹⁷ Disponível em: <https://tinyurl.com/5etxyh98>.

¹⁸ Disponível em: <https://tinyurl.com/3cnt7sk3>.

¹⁹ Considerando a necessidade de assegurar a efetividade das retenções de que tratam o § 1º do art. 131 e o art. 132, ambos do ADCT, o art. 360 do PLP 68/2024 veicula regra vedando aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a possibilidade de fixarem alíquotas do IBS inferiores às necessárias para tal fim, durante o período de 2029 a 2077.

O PLP 68/2024 detalha em seus anexos as 18 profissões que usufruirão de um regime diferenciado com de 30% de redução na alíquota, os 18 produtos que comporão a Cesta Básica Nacional (Anexo I) com alíquota zero, os produtos e serviços de áreas como saúde, educação, pessoa com deficiência, agronegócio, comunicação, esportes e segurança nacional, da informação e cibernética (Anexos de II a XII), com 60% de redução em relação à alíquota de referência, e diversos produtos e serviços das áreas de saúde, alimentos, transporte coletivo, automóveis para pessoas com deficiência e taxistas e ciência e tecnologia, além das compras feitas pela administração pública que terão alíquota zero (Anexos de XIII a XVI).

É de se esperar que grande parte das discussões no âmbito do Congresso Nacional versarão sobre a inclusão ou exclusão de produtos, serviços e setores que usufruirão de regimes diferenciados. Como já dito, a IFI assinala que quanto maiores forem as exceções, menor o impacto positivo sobre a economia e maior a alíquota nacional de referência.

Também deverão ganhar centralidade as questões já levantadas²⁰ pelo Comitê Nacional de Secretários da Fazenda (COMSEFAZ) acerca das regras para a substituição tributária, o funcionamento e a cobertura do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e Financeiros, a gestão sobre créditos tributários estocados pelo gap temporal entre a compra de um insumo e a venda do produto final, o grau de autonomia para implantação do cashback, créditos gerados pelo Simples Nacional, Fundos de Combate à Pobreza, critérios de cálculo da receita do ICMS como parâmetro da divisão futura do IBS.

A regulamentação proposta prevê a devolução de parcela dos impostos pagos (*cashback*) para famílias de baixa renda inscritas no cadastro único, com renda familiar menor ou igual a 50% do salário mínimo, nos tributos pagos sobre serviços de energia, água e esgoto (50% para a CBS e 20% para o IBS); gás natural e demais casos (20% para a CBS e para o IBS); e em relação ao botijão de gás (100% para a CBS e 20% para o IBS).

Os Microempreendedores Individuais (MEI) terão uma pequena redução de contribuição recolhendo R\$ 7,00 mais a contribuição previdenciária. As compras de importação por sites estrangeiros passarão a recolher o imposto sobre consumo, a partir de 2026, mesmo nas abaixo de US\$ 50, hoje isentas.

O PLP 68/2024 estabelece a fonte de financiamento de um programa nacional de cidadania fiscal de até 0,05% da arrecadação e a realização de sorteios, com premiação, como forma de incentivar o consumidor a exigir a nota fiscal em suas compras.

No texto de regulamentação é reafirmado o princípio da neutralidade com o sistema tributário, não distorcendo as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, exceto nos casos previstos na Constituição e na própria lei complementar, que, como assinalamos, não são poucos e contraditam a intenção de neutralidade.

O projeto busca regulamentar o texto constitucional no sentido de pôr fim a um dos problemas crônicos do sistema tributário nacional quanto a classificação e tipificação de serviços e produtos, que geram insegurança jurídica e alimentam contenciosos fiscais, ao nivelar e conceituar inequivocamente todos os bens materiais e imateriais, inclusive direitos.

O PLP 68/2024 também define os conceitos de bem, fornecimento, fornecedor, adquirente, destinatário, os objetos de incidência, a diferenciação do uso e consumo pessoal, as operações mistas envolvendo bens e serviços, as imunidades, o fato gerador, o momento da ocorrência da operação geradora do tributo, a localização do fato gerador consagrando o princípio da tributação no destino, a base de cálculo, alíquota, critérios de apuração, *split payment*²¹, deduções, multas e juros, sujeitos passivos, normas de pagamento, créditos tributários, compensação, não cumulatividade, diferimento e suspensão, imunidade e isenção, ressarcimento, prescrição e transferência de créditos.

²⁰ Disponível em: <https://tinyurl.com/2n5e6err>.

²¹ O *split payment* é uma das modalidades de pagamento do IBS e CBS. O contribuinte pagará pelo bem ou serviço e, já no momento da operação, o banco ou a operadora do cartão de crédito/débito separará os valores do imposto para o respectivo Fisco. Disponível em: <https://tinyurl.com/4teaka4k>.

Com isso pretende-se obter a simplificação do sistema, a queda dos custos de conformidade, a diminuição da elisão e sonegação fiscal e a redução no volume de judicialização. Outro objetivo exposto no projeto é a manutenção do nível de arrecadação durante o período de transição²². Assim, qualquer alteração na legislação que impacte as receitas públicas deverá ser compensada com a recalibragem da alíquota de referência, fixada por meio de Resolução do Senado Federal.

Outro ponto importante do PLP 68/2024 é o detalhamento dos papéis dos três níveis de poder na gestão do novo IVA dual, composto do IBS e da CBS, conjugando autonomia federativa e cooperação tripartite, mediante a divisão e compartilhamento de responsabilidades e da construção de ferramentas gerenciais e plataformas digitais comuns. A harmonização do IBS e da CBS serão essenciais para o alcance dos objetivos centrais da reforma.

O projeto avança no estabelecimento de uma governança compartilhada harmonizada com a criação de Comitês de Administração Tributária e de suporte Jurídico. E as competências e regras da fiscalização, lançamento dos autos de infração, compartilhamento de documentos, utilização de fundamentações e provas produzidas por outra esfera governamental, compartilhamento de registros de processos e seus resultados em ambiente digital comum.

Também regulamenta os bens e serviços de uso e consumo pessoal e as compras governamentais, como o produto do IBS/CBS integralmente destinado ao ente contratante, zerando a alíquota dos outros. Toda a operacionalização do IBS e da CBS é fixada com papéis definidos para a Receita Federal do Brasil e o Comitê Gestor do IBS.

As operações de comércio exterior são regulamentadas pelo PLP com a completa desoneração das exportações, inclusive insumos direcionados à produção para venda ao exterior, e as regras de tributação de produtos e serviços importados.

Merecem atenção os regimes aduaneiros especiais, particularmente petróleo e gás, as Zonas de Processamento de Exportações, a Zona Franca de Manaus e os Bens de Capital. O IPI, que terá a alíquota zerada em 2027, sobreviverá única e exclusivamente para garantir a competitividade dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, recaindo sobre os similares produzidos em outras regiões, com as exceções previstas no projeto. Os benefícios relativos às Áreas de Livre Comércio permanecerão até 2050.

O PLP 68/2024 explicita as regras de funcionamento dos regimes diferenciados com alíquotas mais baixas, dos regimes específicos que atendem às especificidades da dinâmica econômica dos setores de combustíveis, serviços financeiros, planos de saúde, loterias, bens imóveis, cooperativas, bares, restaurantes, hotéis, parques de diversão e temáticos, transporte coletivo, transporte aéreo regional, agências de turismo e viagem, sociedades anônimas de futebol e missões diplomáticas.

Nestes casos, são detalhadas as regras de tributação diferenciada tratando dos fatos geradores, base de cálculo alíquotas, descrição de produtos com tratamento excepcional, uniformidade nacional, reajustes, geração ou não de créditos, enquadramento dos contribuintes elegíveis para os regimes, formas de incidência, deduções, redutores, exclusões, período de apuração, obrigações acessórias. São objeto ainda de regulamentação pelo projeto os casos que admitem o crédito presumido e os regimes próprios envolvendo o Programa Universidade para Todos (Prouni) e o regime automotivo.

Parte essencial na regulamentação é dedicada à transição do sistema atual para a implementação do IBS e da CBS. O grande desafio da reforma se dará neste período, já que a complexidade do sistema, que cairá ao final da transição, será maior ao longo do processo, dada a convivência paralela dos dois sistemas tributários, o novo e o antigo.

São regulamentadas as formas de apuração das alíquotas, que contará com a participação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), do Comitê Gestor do IBS e do Tribunal de Contas da União (TCU), as receitas de referência para seu cálculo, os limites de variação da alíquota, os redutores nas contratações da administração pública, o reequilíbrio dos contratos afetados pelas mudanças tributárias, os créditos remanescentes de impostos e contribuições extintos, critérios e limites para compensação de benefícios fiscais e financeiros com base no ICMS, habilitação dos contribuintes

²² O projeto prevê, entre os arts. 330 e 361, uma sistemática de transição entre o sistema atual e o novo, com o objetivo de que a migração entre ambos ocorra de forma gradual e segura, tanto para os agentes econômicos quanto para os entes federados. Nesse sentido, são disciplinados: (i) regramento dos fatos geradores relativos ao ano de 2026; (ii) fixação das alíquotas de referência da CBS durante o período de 2027 a 2033; (iii) fixação das alíquotas de referência do IBS (estadual, distrital e municipal) durante o período de 2029 a 2033; e (iv) fixação das alíquotas de referência do IBS e da CBS para os anos de 2034 e 2035, entre outros.

e os papéis da RFB e das administrações tributárias dos diversos Entes Federativos para compensação de créditos acumulados e devolução de valores recolhidos indevidamente.

O PLP 68/2024 institui e regulamenta o Imposto Seletivo a incidir sobre produtos e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente, listados no Anexo XVIII. Há a definição do fato gerador, da base de cálculo, da não incidência sobre as exportações e os bens e serviços abrangidos pelos regimes favorecidos como os serviços de transporte coletivo urbano, semiurbano e metropolitano, a não cumulatividade como o IBS e a CBS. A alíquota será fixada por lei ordinária, com apuração mensal, pagamento por um único estabelecimento a ser especificado em regulamento, atualizado pelo IPCA e recaindo sobre importações dos produtos atingidos pelo imposto.

O projeto prevê ainda, no tocante aos impostos sobre o consumo, uma avaliação quinquenal sobre a eficácia e os resultados dos dispositivos previstos na EC 132/2023 tais como *cashback*, cesta básica nacional, regimes diferenciados e regimes específicos, considerando o impacto sobre as desigualdades de renda, com a primeira rodada prevista para o ano-calendário de 2033.

O PLP revoga dezenas de dispositivos legais conflitantes ou superados com a reforma aprovada, prevê a compensação federal no caso da substituição do IPI pelo IS resultar em eventual redução dos recursos compartilhados por meio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), mantém o aporte de uma parcela da CBS (fixada em 18%) e a contribuição para o PASEP como mecanismo de capitalização do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT).

A intenção inicial manifesta pelo Senado Federal²³ e pela Câmara dos Deputados²⁴ é concluir as discussões, votações e a aprovação do projeto até o final de 2024. Será um importante passo na consolidação do novo modelo de tributação do consumo de bens e serviços que terá impactos positivos sobre a produção, a produtividade, o emprego e a equidade federativa, ainda que reduzidos pelas inúmeras exceções introduzidas favorecendo determinados produtos, serviços e setores.

²³ Disponível em: <https://tinyurl.com/2jwkz9vz>.

²⁴ Disponível em: <https://tinyurl.com/5c5bcxmd>.

Projeções da IFI

CURTO PRAZO

Projeções da IFI	2024			2025		
	Abr/24	Mai/24	Comparação	Abr/24	Mai/24	Comparação
PIB – crescimento real (% a.a.)	1,65	1,98	▲	1,96	1,93	▼
PIB – nominal (R\$ bilhões)	11.537,88	11.546,26	▲	12.256,27	12.251,15	▼
IPCA – acum. (% no ano)	3,88	3,83	▼	3,49	3,43	▼
Taxa de câmbio - fim de período (R\$/US\$)	4,89	4,91	▲	4,95	4,96	▲
Ocupação - crescimento (%)	1,00	1,70	▲	1,02	0,92	▼
Massa salarial - crescimento (%)	2,52	4,75	▲	1,96	1,93	▼
Selic – fim de período (% a.a.)	9,50	10,00	▲	8,50	9,00	▲
Juros reais ex-ante (% a.a.)	5,35	5,23	▼	4,22	5,05	▲
Resultado Primário do Setor Público Consolidado (% do PIB)	-0,85	-0,62	▲	-0,76	-0,44	▲
dos quais Governo Central	-0,95	-0,82	▲	-0,76	-0,44	▲
Juros Nominais Líquidos (% do PIB)	5,99	6,97	▲	5,56	6,49	▲
Resultado Nominal (% do PIB)	-6,83	-7,59	▼	-6,32	-6,93	▼
Dívida Bruta do Governo Geral (% do PIB)	77,66	77,60	▼	80,19	80,10	▼

ifi