

Nota Técnica nº 03/2023

# **PEC 45 / 2019 (REFORMA TRIBUTÁRIA)**

São Paulo, 23 de Junho de 2023

---

---

## Introdução

Foi apresentado na última quinta-feira o [novo texto preliminar](#) da Proposta de Emenda à Constituição que trata da reforma tributária dos impostos sobre o consumo (PEC 45/2019).

A presente Nota Técnica tem como objetivo analisar o novo texto, com foco nas principais mudanças em relação ao projeto original, buscando conciliar rigor técnico e agilidade, para que tal análise alcance os seguidores do Instituto Millenium o quanto antes, e eventualmente possa contribuir para o aprimoramento do texto que deverá ser votado nas próximas semanas.

## Estrutura

O substitutivo, conforme antecipava [documento apresentado pelo grupo de trabalho em 06 de junho](#), prevê a substituição de cinco tributos por um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de caráter dual e um Imposto Seletivo.

Os impostos que deixariam de existir são o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), a contribuição para o PIS/Pasep (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) em nível federal, ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) em nível estadual, e ISS (Imposto sobre Serviços) em nível municipal.

Os dois novos impostos - IVA federal (Contribuição sobre Bens e Serviço (CBS) - Art. 195) e IVA subnacional (Imposto sobre Bens e Serviço (IBS) - Art. 156-A) - seriam similares, mas geridos separadamente.

Como ambos os tributos incidiriam sobre uma base ampla (praticamente todos os bens e serviços), o modelo reduz sensivelmente a cumulatividade ainda presente em nossa tributação indireta atualmente, que decorre do fato de que, por não estarem sujeitos aos mesmos tributos, muitos insumos acabam não gerando créditos aos adquirentes. Pela mesma razão, o desenho também deve contribuir para ampliar a desoneração sobre exportações e investimentos.

O texto prevê que a incidência se dará “por fora” (Art. 156-A, § 1º, IX), o que significa que o tributo não integra a base sobre a qual incide, como ocorre hoje com o ICMS. Também ao contrário do que ocorre hoje, o IVA será cobrado no destino (Art. 156-A, § 1º, VII).

O texto também prevê a criação de um Imposto Seletivo (IS), que poderá incidir sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente a serem regulamentados por lei complementar (Art. 153, inciso VIII).

---

## Conselho Federativo

Conforme antecipado pelo Grupo de Trabalho, o substitutivo cria um Conselho Federativo (Art. 156-B) para a gestão do IVA subnacional (IBS) de forma compartilhada entre estados e municípios (hoje, os tributos subnacionais incidentes sobre bens e serviços são regulamentados por cada estado e município).

Cada ente poderá estabelecer suas próprias alíquotas gerais, desde que respeitando as diretrizes estabelecidas pela PEC, sem a concessão de excepcionalidades a setores específicos (para além daquelas previstas na própria PEC).

A perda da autonomia que detêm hoje para regulamentar a tributação sobre o consumo tem [preocupado alguns governadores](#), colocando em risco a aprovação da PEC.

## Exceções

Ao contrário do que previa o texto original, o parecer prevê três alíquotas para o IVA: uma padrão (cuja alíquota será definida na Lei Complementar), outra diferenciada (50% em relação à primeira) e a alíquota zero.

Estão no segundo grupo, serviços de educação, serviços de saúde, dispositivos médicos, medicamentos, serviços de transporte público coletivo urbano, semiurbano ou metropolitano, produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal definidos pela legislação e atividades artísticas e culturais nacionais (Art. 8º, § 1º, do substitutivo).

Na faixa de isenção (Art. 8º, § 3º e § 4º, do substitutivo), poderão estar serviços de transporte público coletivo e alguns medicamentos específicos para doenças graves. As matrículas do Programa Universidade Para Todos ficam isentas do IVA-federal (CBS), bem como as pessoas físicas que desempenhem atividades agropecuárias, pesqueiras, florestais e extrativistas vegetais in natura, desde que sua receita anual não ultrapasse R\$ 2 milhões, permitindo que seja repassado crédito presumido aos adquirentes (em geral, agroindústria).

Como se nota, a lista de exceções é bastante excessiva. E é comum que as exceções se multipliquem na reta final da tramitação. Tal contexto preocupa por duas razões:

1. Quanto maior a quantidade de exceções, maior deverá ser a alíquota geral;
2. Quanto maior a quantidade de exceções, maior a complexidade do sistema de créditos e, eventualmente, a cumulatividade do sistema tributário.

---

Vale lembrar que, como indicado no documento preparado pelo GT da Reforma Tributária, o substitutivo já prevê regimes tributários específicos para alguns setores como (Art. 156-A, § 5º, inciso V):

1. Combustíveis e lubrificantes (que terá cobrança monofásica na refinaria);
2. Serviços financeiros;
3. Operações com bens imóveis (construção civil);
4. Planos de assistência à saúde;
5. Concursos de prognósticos (loterias);
6. Além de compras governamentais.

Dentre as regras especiais estão alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, além da base (receita ou no faturamento). Para alguns casos, como serviços financeiros, de fato, as regras gerais de débito e crédito do IVA são de difícil implementação. Para outros, porém, como planos de saúde, questiona-se a necessidade de regras especiais.

Também ficam mantidos dois regimes tributários favorecidos estabelecidos na Constituição Federal. São eles: a Zona Franca de Manaus (ZFM) e o Simples Nacional. Além disso, as imunidades tributárias constitucionais também são mantidas, como é o caso dos livros e do papel destinado a sua impressão.

## Cashback

Hoje, muitos bens, como alimentos, são isentos de tributação sobre o consumo em razão de sua relevância na cesta de consumo dos mais pobres. Ocorre que tais bens também são consumidos pelas famílias de alta renda, que acabam se beneficiando da isenção. Para enfrentar tal problema, o texto institui o chamado “cashback”, prevendo a possibilidade de devolução do IBS e da CBS recolhidos por pessoas físicas (Art. 156-A, § 5º, inciso VIII). Os critérios, contudo, deverão ser definidos posteriormente por lei complementar.

Aqui, preocupa a possibilidade que, na tramitação do Projeto de Lei Complementar, o Congresso possa ceder ao populismo, desvirtuando o instrumento por meio da inclusão de grupos sociais politicamente mobilizados. Nesse sentido, **é fundamental que o substitutivo já traga previsão expressa de que a devolução terá como critério exclusivo a renda.**

---

## **Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional**

O texto prevê a criação de um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional destinado a reduzir desigualdades regionais (Art. 159-A). A novidade aqui é a fonte dos recursos. O substitutivo prevê que o Fundo será abastecido por aportes feitos exclusivamente pela União, requisito aceito pela equipe econômica do governo. A ideia é compensar os estados - em especial, os mais pobres - pela perda da autonomia para atrair empresas por meio de regras tributárias.

Os recursos deverão ser aplicados pelos estados em:

- I. realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;
- II. fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e
- III. promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

O substitutivo prevê que os seguintes aportes, cujos valores deverão ser atualizados pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) (Art. 12 do substitutivo):

- I. R\$ 8 bilhões em 2029;
- II. R\$ 16 bilhões em 2030;
- III. R\$ 24 bilhões em 2031;
- IV. R\$ 32 bilhões em 2032;
- V. R\$ 40 bilhões a partir de 2033.

Nota-se que os aportes passarão a ser realizados apenas no terceiro ano do próximo governo

## **Fundo de Compensação de Perdas**

O substitutivo também institui um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais (Art. 11 do substitutivo), para compensar a setores específicos de economia

---

o fim de benefícios fiscais que haviam sido renovados até 2032. Até lá, portanto, a União aportará ao Fundo os seguintes valores (também atualizados pelo IPCA):

- I. R\$ 8 bilhões em 2025;
- II. R\$ 16 bilhões em 2026;
- III. R\$ 24 bilhões em 2027;
- IV. R\$ 32 bilhões em 2028;
- V. R\$ 32 bilhões em 2029;
- VI. R\$ 24 bilhões em 2030;
- VII. R\$ 16 bilhões em 2031;
- VIII. R\$ 8 bilhões em 2032.

Os benefícios fiscais do ICMS devem alcançar a marca de R\$ 227,9 bilhões neste ano e constituíam um desafio ao avanço da PEC. Governadores exigiam garantias de que a manutenção desses incentivos até 2032, já aprovada pelo Legislativo na chamada “convalidação”, seria respeitada, problema que é enfrentado por meio da criação deste Fundo.

## **Transição**

Sobre a transição (Art. 124 a 132), o texto prevê que a mesma se inicia apenas em 2026, pelos tributos federais. Em 2027, é introduzido o IVA-federal e extintos PIS, COFINS e IPI. Em 2029, se inicia a transição dos tributos estaduais, com a substituição gradual de ICMS e ISS pelo IVA-subnacional. Em 2033, conclui-se a transição, com vigência integral do novo modelo e extinção do anterior.

O texto estabelece ainda que a transição para o princípio do destino se dará ao longo de 50 anos. Tal transição, porém, não afeta os contribuintes, mas apenas a repartição de receitas entre os entes

---

## Carga tributária

De acordo com o texto original, as novas alíquotas seriam calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal para repor a perda dos tributos substituídos pelo IVA. O novo texto, entretanto, opta por uma estratégia diferente, estabelecendo apenas que tais alíquotas serão regulamentadas por Lei Complementar. A despeito de não tratar de alíquotas, estimava-se que, ao final da transição, o IVA teria uma [alíquota geral de 25%](#). O aumento da quantidade de exceções no substitutivo pode, porém, exigir uma alíquota maior.

Aqui, preocupa a ausência de um dispositivo capaz de garantir que, ao longo e ao final da transição, não teremos um aumento da carga tributária indireta. É claro que a construção de tal dispositivo é tecnicamente desafiadora, mas, ao que parece, o texto nem mesmo se propôs a enfrentar tal desafio. A ausência de tal previsão deixa a sociedade brasileira, que já paga uma das maiores cargas tributárias do mundo, à mercê de uma reforma que poderá aumentá-la ainda mais. **Nesse sentido, é fundamental que o texto preveja expressamente que a transição não poderá resultar em aumento da carga tributária sobre o consumo, bem como as consequências caso tal aumento seja observado ao longo da transição.**

## Demais pontos

Conforme que previa o documento do GT, o texto estabelece mudanças no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que passa a incidir sobre veículos aquáticos e aéreos e poderá ser progressivo de acordo com o impacto ambiental (Art. 155, § 6º), e no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), que deverá ser progressivo, incidir sobre heranças no exterior e será de competência do estado onde o falecido tinha domicílio (Art. 155, § 1º).

Sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o substitutivo autoriza as Prefeituras a atualizarem a base de cálculo do imposto por meio de Decreto, a partir de critérios gerais previstos em Lei Municipal, sem necessidade de deliberação pela Câmara de Vereadores.

O texto também determina que, em até 180 dias após promulgação da Emenda Constitucional, o Executivo deverá encaminhar ao Congresso projeto tratando dos

---

impostos sobre a renda, e que o aumento de arrecadação obtido com por meio das mudanças deverá utilizado para reduzir a tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

## Conclusões

Em linhas gerais, o parecer preliminar à PEC 45 mantém os principais aspectos positivos da proposta. A unificação dos tributos indiretos em CBS e IBS, de base ampla, devem contribuir para eliminar distorções e, principalmente, reduzir sensivelmente a complexidade de nossa tributação sobre o consumo.

Tais benefícios, porém, serão menos significativos à medida que mais exceções vão sendo adicionadas ao texto. Quanto mais exceções, afinal, mais o novo sistema tende a se aproximar do atual em termos de cumulatividade e complexidade, e maior tende a ser a alíquota geral.

Sobre o instrumento de devolução de impostos para as famílias, preocupa a falta de previsão expressa de que a mesma terá como critério exclusivo a renda, o que pode deixar espaço para a atendimento a grupos sociais organizados durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar, desvirtuando o instrumento.

Por último, e mais importante, preocupa, sobretudo, a possibilidade de que a reforma resulte em um aumento da carga tributária. [O Brasil possui hoje a maior carga tributária do mundo dentre todos os países em desenvolvimento](#), e não se pode admitir que a reforma da tributação sobre o consumo resulte no aumento dessa carga. É fundamental que o texto se comprometa expressamente em não aumentar a carga tributária.