

# PANORAMA GERAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO PARA ADOÇÃO DE UM IVA NO BRASIL



SALUSSE  
MARANGONI  
PARENTE  
JABUR

---

ADVOGADOS

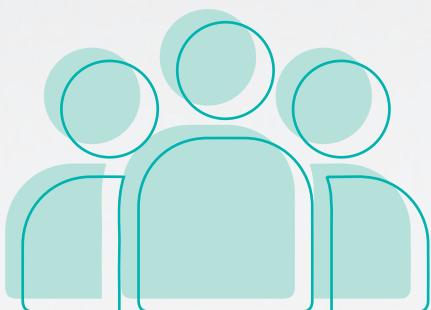
## 1 INTRODUÇÃO

# Decifrando o IBS da PEC 45/2019 e PEC 110/2019 e a CBS do PL 3.887/2020

Há duas propostas de emenda constitucional (PEC) mais avançadas no debate sobre a adoção no Brasil de um único imposto sobre bens e serviços, nos moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA): a **PEC 45/2019**, protocolada na Câmara dos Deputados e a **PEC 110/2019**, em trâmite no Senado. Ambas compreendem a criação de um novo Imposto sobre Bens e Serviços, o **"IBS"**, buscando uniformizar a tributação federal e subnacional sobre o consumo, cuja receita seria partilhada entre União, estados e municípios.

Inicialmente, em 04.03.2020, foi instalada a Comissão Mista do Congresso (CM-RT), formada por 25 senadores e 25 deputados, com a tarefa de produzir um texto único sobre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019 (apelidadas em conjunto por "PEC 155", em menção à soma de ambas). Em razão da Pandemia COVID-19, as atividades da CM-RT foram suspensas e, nesse ínterim, em 21.07.2020, o Ministério da Economia apresentou o Projeto de Lei 3.887/2020 (**PL 3.887/2020**), que institui a Contribuição sobre Bens e Serviços, a **"CBS"**, em substituição às atuais Contribuições do PIS e da COFINS, também sob os moldes de um IVA.

Após retomada de suas atividades, em 12.05.2021, o Relator Deputado Aguinaldo Ribeiro apresentou o relatório final da CM-RT conforme texto substitutivo da PEC 45/2019<sup>1</sup> e, na sequência, a discussão da reforma ampla passou a se concentrar no Senado, por meio da PEC 110/19, no sentido de fazer convergir as PECs 45 e 110 e, também, o PL 3887/2020. 16.03.2022, o Senador Roberto Rocha apresentou seu último complemento de voto contendo a análise mais completa e recente das propostas<sup>2</sup>.



Mais recentemente, com a mudança do Governo, em 15.02.2023 foi criado pela Câmara dos Deputados o Grupo de Trabalho do Sistema Tributário Nacional da PEC 45 (GT/RT) com previsão de duração de 90 dias, prorrogáveis por igual período, para discutir e aprovar um texto de Proposta de Emenda à Constituição (PEC) sobre a reforma tributária, texto este que partirá dos trabalhos já iniciados no âmbito da Comissão Mista Especial referente às PECs nºs 45/2019 e 110/2019. O GT/RT é formado pelos seguintes deputados:

- |  |  |
|--|--|
| <b>1</b> <b>Reginaldo Lopes</b> - Coordenador  | <b>7</b> <b>Ivan Valente</b> - Psol/SP                       |
| <b>2</b> <b>Aguinaldo Ribeiro</b> - Relator    | <b>8</b> <b>Jonas Donizette</b> - PSB/SP                     |
| <b>3</b> <b>Saullo Vianna</b> - União-AM       | <b>9</b> <b>Sidney Leite</b> - PSD/AM                        |
| <b>4</b> <b>Mauro Benevides Filho</b> - PDT/CE | <b>10</b> <b>Luiz Philippe de Orleans e Bragança</b> - PL/SP |
| <b>5</b> <b>Glaustin da Fokus</b> - PSC/GO     | <b>11</b> <b>Vitor Lippi</b> - PSDB/SP                       |
| <b>6</b> <b>Newton Cardoso Jr</b> - MDB/MG     | <b>12</b> <b>Adail Filho</b> - Republicanos/AM               |

Conforme agenda do GT/RT, serão realizadas diversas audiências públicas para apresentação das propostas, diagnóstico do sistema tributário atual, identificação das melhores práticas internacionais de tributação sobre o consumo, análise da reforma sob a perspectiva federativa, setorial e distributiva. Neste sentido, o GT/RT pretende ouvir, também, os entes federativos e a sociedade civil, em especial entidades representativas do setor produtivo.

<sup>1</sup> Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334>>.

<sup>2</sup> Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline>>.

## 2 MAS AFINAL, O QUE É UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)?

Há mais de 170 (cento e setenta) países no mundo que tributam o consumo através de um único imposto: o IVA. Trata-se de um imposto conhecido mundialmente, com ampla literatura disponível, aperfeiçoado ao longo das últimas décadas e cuja adoção pelo Brasil vem sendo reiteradamente recomendada pela OCDE em seus relatórios anuais sobre o país desde 2015.

O IVA é um imposto não-cumulativo incidente sobre todo o consumo (bens e serviços) cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, com base no destino, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Desta forma, o recolhimento é efetuado pelas empresas mas o ônus econômico é arcado pelos consumidores finais. Esta característica do IVA faz com que ele seja um tributo neutro, cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponda exatamente ao que foi recolhido antecipadamente ao longo de toda a cadeia.

A tributação moderna sobre o consumo demanda arrecadação da maior receita possível da forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte e o modelo IVA revela-se adequado para atingir tais objetivos, especialmente quando pautado pelos princípios da simplicidade, isonomia, neutralidade e transparência, com características básicas de incidência no destino, sobre receita líquida de impostos e base ampla, não cumulatividade plena com direito a crédito integral e imediato, alíquota uniforme e poucas exceções.



### **3 POR QUE O FOCO DESSAS REFORMAS ESTÁ APENAS SOBRE O CONSUMO?**

O Brasil é o último país do mundo a tributar bens e serviços separadamente, através de 3 impostos diferentes (ISS, ICMS e IPI), com competências concorrentes e atribuídas à 3 entes distintos da federação (municípios, estados e União) além das Contribuições do PIS e da COFINS, fazendo com que o sistema seja complexo, descoordenado, cumulativo, repleto de obrigações acessórias e gerador de enorme contencioso.

O reflexo dessa complexidade é constatada anualmente pelo relatório que investiga e compara sistemas tributários de 190 países, elaborado pela PwC e World Bank Group: em 2018, a média de tempo empreendido para pagar tributos no Brasil foi aproximadamente 1.501 horas, enquanto a média global foi de 236 horas, deixando o Brasil na posição 184º. Tal situação degrada o ambiente de negócios, implica perda da competitividade nacional e dificulta o controle político da carga tributária.

É certo que há outras questões a serem enfrentadas nas outras bases de tributação (ex: renda, folha de salários, propriedade) que dispensam emenda constitucional e poderão ser discutidas paralelamente à reforma sobre o consumo através de projetos de lei, mas é possível afirmar que nenhuma é mais urgente e necessária do que a reforma dos tributos indiretos pois só ela é capaz de diminuir o custo de conformidade das empresas, reduzir drasticamente a litigiosidade tributária, contribuir para o cenário de segurança jurídica e, conseqüentemente, favorecer o empreendedorismo e novos investimentos.

## 4 QUAIS AS PRINCIPAIS CONVERGÊNCIAS E MUDANÇAS QUE ESSAS PROPOSTAS PROMOVEM NO SISTEMA?

Apesar das particularidades das PECs 45/2019 e 110/2019, ambas convergem para instituição de um imposto sobre valor agregado, nos moldes IVA, em substituição aos principais tributos indiretos no Brasil (ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS para ambas, além do IOF, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação incluídos apenas pela PEC 110), sobre uma base ampla de bens e serviços, com crédito integral e restituição imediata, tributação no destino e regras homogêneas em todo país. As duas propostas preveem também a cobrança “por fora”, ou seja, sobre a base líquida de impostos, sem que incida tributo sobre tributo.

Sem dúvida, a maior mudança proposta pelo IBS das PEC 45/2019 e PEC 110/2019 é a **unificação das bases de incidência do consumo**, acabando com os conflitos de competência e a disputa pelas bases impositivas e contribuindo para **simplificação da legislação nacional** da tributação sobre o consumo, diminuindo as complexidades e custos de conformidade e trazendo maior segurança jurídica para atração de novos investimentos.

Embora alguns críticos da unificação da tributação sobre o consumo aleguem que o IBS fere o Pacto federativo, pois elimina as competências individuais de cada ente ao acabar com o ICMS dos Estados e o ISS dos Municípios, o IBS tem o potencial de **fortalecer o Pacto federativo**, pois não elimina mas amplia as competências de cada ente, aumentando-lhes a capacidade arrecadatória, uma vez que Estados e Distrito Federal passariam a tributar operações hoje de competência exclusiva dos Municípios (serviços) e estes, por outro lado, passariam a tributar mercadorias e serviços que antes eram de competência exclusiva dos Estados e DF.



Ademais, a adoção do **critério destino** no IBS dá fim ao maior incentivo à Guerra Fiscal, favorece a desoneração da produção e promove a destinação do produto da arrecadação ao território do consumo, contribuindo para diminuição das desigualdades territoriais do país e ambiente mais harmônico entre os entes da federação.

A CBS (PL 3.887/2020), por sua vez, embora substitua apenas as Contribuições do PIS e da COFINS, também compartilha dos mesmos princípios do IBS, sendo o principal deles a instituição do crédito integral ("financeiro") e consequente eliminação das atuais disputas sobre o conceito de insumos, além de ser cobrada sobre o valor líquido, com consequente redução de obrigações acessórias e custos de compliance destes tributos.

Assim, o IBS e a CBS acabam com a atual prática de cobrança dos tributos indiretos "por dentro" (que inclui na base de cálculo os próprios tributos sobre o consumo), sendo cobrado sobre a receita líquida, favorecendo a simplicidade do cálculo, a **transparência**, maior controle e conscientização sobre a carga tributária. A **não cumulatividade plena**, com direito a crédito integral e imediato, acaba com as discussões atuais de insumos, glosas e acúmulos, além de desonerar as exportações e dar maior competitividade ao produto nacional.

## 5 QUAIS SÃO AS PRINCIPAIS DIFERENÇAS E CRÍTICAS ÀS PROPOSTAS

O IBS, no modelo da PEC 45/2019, prevê um prazo de transição para os contribuintes de 10 anos, instituído por lei complementar editada pelo Congresso Nacional, resguardada a cada ente federado a competência legislativa para editar a sua alíquota, desde que uniforme para todos os bens e serviços de cada território. Além disso, a fiscalização será centralizada no Comitê Gestor, de forma coordenada pelos entes federados e a receita será individualizada conforme alíquotas autônomas de cada um deles. As maiores críticas ao modelo da PEC 45 residem na fixação de alíquota uniforme para todos os setores e o fim dos benefícios fiscais.

Já a PEC 110/2019 propõe a adoção de um IVA dual, no qual a CBS substituiria o PIS e a COFINS e seria de competência da União, enquanto o IBS substituiria ICMS e ISS e seria de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Ainda, a PEC 110/2019 prevê um prazo de transição para os contribuintes de 6 anos, instituído por lei complementar de iniciativa exclusiva dos estados, distrito federal e municípios (excluída União), com fiscalização centralizada no Comitê Gestor, de forma coordenada por estados, distrito federal e municípios (excluída a União) e com receita individualizada conforme alíquota decidida pela Lei Complementar (que será igual para todos entes), porém com diferentes faixas conforme o setor da economia. Embora agrade alguns setores descontentes com a PEC 45, a PEC 110 sofre críticas por adotar um modelo de IVA mais antigo, com diferentes faixas de alíquotas e possibilidades de benefícios, o que manteria algumas complexidades do modelo atual.

## 6 RESUMO COMPARATIVO: PEC 45 vs PEC 110

PEC 45/2019 Conforme Texto atual Substitutivo do Dep. Aguinaldo Ribeiro		PEC 110/2019 Conforme Texto atual Voto do Se. Roberto Rocha	
Substitutos	Anteriores	Substitutos	Anteriores
<p><b>IS</b> O <b>IS substituirá</b> o <b>IPI</b> sobre a produção, importação ou comercialização de determinados bens e serviços a serem definidos por lei ordinária</p>	<p><b>IPI</b></p>	<p><b>IS</b> O <b>IS substituirá</b> o <b>IPI</b> e incidirá sobre a produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, não incidindo, contudo, sobre as exportações.</p>	<p><b>IPI</b></p>
<p><b>IBS</b> <b>União   Estados   Distrito Federal   Municípios</b> O imposto sobre bens e serviços (IBS) será instituído por lei complementar federal e terá a sua arrecadação partilhada entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios</p>	<p><b>PIS</b></p> <p><b>COFINS</b></p> <p><b>ICMS</b></p> <p><b>ISS</b></p>	<p><b>CBS</b> <b>União (Receita Federal)</b> A contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) será de competência da União Federal e incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais compreendidos os direitos, e prestações de serviços, bem como sobre as importações desses mesmos bens, direitos e serviços.</p>	<p><b>CIDE COMB</b></p> <p><b>IOF</b></p> <p><b>SAL. EDUC.</b></p> <p><b>PASEP</b></p> <p><b>PIS</b></p> <p><b>COFINS</b></p>
		<p><b>IBS</b> <b>Subnacional</b> O <b>IBS</b> será instituído pelo Congresso Nacional e terá a sua arrecadação partilhada entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que terão competência para fixação de alíquotas.</p>	<p><b>ICMS</b></p> <p><b>ISS</b></p>

**IVA DUAL**

## 6 RESUMO COMPARATIVO: PEC 45 vs PEC 110

### PEC 45/2019

Conforme Texto atual  
Substitutivo do Dep. Aguinaldo Ribeiro

### PEC 110/2019

Conforme Texto atual  
Voto do Se. Roberto Rocha

#### DELIMITAÇÃO DE ALÍQUOTAS

Cada ente federativo terá a prerrogativa de fixar uma parcela da alíquota total do IBS por meio de lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal, que funcionaria como uma “sub-alíquota”.

A proposta original previa alíquotas padronizadas para todos os entes. Já o substitutivo replicou o texto da PEC 45 concedendo autonomia para cada ente fixar a sua alíquota do IBS.

**Obs. para ambos:** Para os contribuintes, a alíquota aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios previstas em suas leis específicas. No caso de operações interestaduais e intermunicipais, será aplicada a alíquota do Estado e do Município de destino e as receitas também serão distribuídas pelo princípio do destino.

#### BENEFÍCIOS FISCAIS

Sem a previsão de concessão de benefícios fiscais, ainda que a liberalidade dos entes federativos na fixação de alíquotas dê esta possibilidade na prática.

Adicionalmente, o substitutivo autoriza que a Lei Complementar institua regimes especiais e favorecidos de tributação, por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas, devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços ou alteração nas regras de creditamento.

Permite a concessão de benefícios fiscais mediante lei complementar para setores específicos da economia. Apesar de não ser taxativo, o relatório menciona que a intenção é assegurar um tratamento mais benéfico a: **i)** agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais; **ii)** cesta básica de alimentos; **iii)** gás de cozinha para uso residencial; **iv)** educação; **v)** saúde e medicamentos; **vi)** transporte público coletivo; e **vii)** aquisições realizadas por entidades beneficentes de assistência social.

#### Obs. para ambas:

- 1 O fato é que a mudança para o critério destino retira a lógica atual de concessão de benefícios na origem para atração de investimentos. Na nova lógica da tributação com base no destino, a concessão de benefícios criaria zonas de incentivo ao consumo.
- 2 Os dois projetos mantêm inalterados Simples Nacional e ZFM.

## 6 RESUMO COMPARATIVO: PEC 45 vs PEC 110

### **PEC 45/2019**

Conforme Texto atual  
Substitutivo do Dep. Aguinaldo Ribeiro

### **PEC 110/2019**

Conforme Texto atual  
Voto do Se. Roberto Rocha

#### **NÃO CUMULATIVIDADE**

Direito ao crédito vinculado ao recolhimento do tributo na etapa anterior. É admitida a possibilidade de lei complementar prever hipóteses em que é dispensada a comprovação do recolhimento do tributo na etapa anterior.

Direito ao crédito vinculado à cobrança do tributo na etapa anterior. Lei complementar poderá condicionar o aproveitamento do crédito ao recolhimento do imposto na etapa anterior.

#### **REGRAS DE TRANSIÇÃO**

Prazo de 10 anos para a substituição dos tributos pelo IBS e IS e 50 anos para a transição da partilha de recursos.

Prazo de 6 anos para a substituição dos tributos pela CBS, IBS e IS e 15 anos para a partilha de recursos.

#### **PARTILHA DA ARRECADAÇÃO**

Cada ente federativo terá a sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação da “sub-alíquota” sobre a base de cálculo do imposto.

O produto da arrecadação será dividido entre Estados, Distrito Federal e Municípios mediante a entrega de recursos a cada ente federativo, conforme a aplicação dos percentuais previstos na Constituição Federal sobre a receita bruta do imposto.

## 6 RESUMO COMPARATIVO: PEC 45 vs PEC 110

### PEC 45/2019

Conforme Texto atual  
Substitutivo do Dep. Aguinaldo Ribeiro

### PEC 110/2019

Conforme Texto atual  
Voto do Se. Roberto Rocha

#### IMPOSTO SELETIVO

Com a especificação dos setores que seriam tributados: “bens e serviços geradores de externalidades negativas cujo consumo se deseja desestimular, como cigarro e bebidas alcoólicas”.

Há previsão para que a União cobre adicional de alíquota, cujo produto da arrecadação será exclusivamente aplicado, nos termos da lei, em programas de devolução do imposto para famílias de baixa renda.

Sem a especificação dos setores que seriam abrangidos, o imposto seletivo incidirá sobre a produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, não incidindo, contudo, sobre as exportações.

#### PROBABILIDADE DE APROVAÇÃO

Como o projeto não prevê a possibilidade de concessão de regimes tributários diferenciados a setores específicos, é possível que exista maior resistência pelos Estados e Municípios, que podem perder autonomia. Há receio de aumento da carga tributária e da dificuldade de aproveitamento de créditos por determinados setores.

Receio de aumento da carga tributária e possível dificuldade no aproveitamento de créditos tributários podem ser pontos de resistência a serem superados pelo Congresso Nacional.

#### TRÂMITE ATUAL

Aguarda Relatório Final do Grupo de Trabalho constituído na Câmara dos Deputados.

Aguarda inclusão em pauta de votação pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado.

## **7 CONCLUSÃO: AS PROPOSTAS SÃO DIFERENTES E MERECEM AMADURECIMENTO, MAS TODAS CONVERGEM PARA O MODELO IVA**

Não existe um único modelo de IVA e desde que mantidas as bases principais deste imposto, apresentadas brevemente no início deste artigo, as possibilidades são inúmeras. O processo legislativo pautado pelo debate democrático das propostas poderá adequar os textos dos três projetos em discussão (PEC 45, PEC 110 e PL 3887/2020) às legítimas demandas nacionais, conforme entendimento final do Congresso Nacional, representante dos cidadãos.

O compromisso do Poder Público com a população é promover uma reforma tributária que simplifique o sistema atual, traga segurança jurídica para o cenário de negócios e estimule os investimentos e o crescimento da economia, sem aumento de carga tributária global: é isso que se espera do produto final de uma reforma tributária que se proponha unificar a tributação sobre o consumo no Brasil.