

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E DESIGN NORMATIVO
Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: dos autores

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa
clássica da Éditions Gallimard

ISBN papel: 978-65-88297-27-8

AP653i Appy, Bernard, Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.
Imposto sobre bens e serviços: economia, direito e
design normativo. / Bernard Appy. Eurico Marcos
Diniz de Santi. et al. - São Paulo: Editora Max
Limonad, 2020.

Autores.

Anexo.

ISBN 978-65-88297-27-8

1. IBS. 2. Impostos. 3. Bens. 4. Serviços. I. Appy,
Bernard. II. Santi, Eurico Marcos Diniz de et al.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial
ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico
sem a autorização prévia e expressa da editora.

2020

**Max
Limonad**



Série Tributação & Desenvolvimento

C.CiF
Centro de Cidadania Fiscal

Conselho Editorial
Max Limonad

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho
Roberto Bueno

Bernard Appy
Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado
Melina Rocha Lukic
Bento Antunes de Andrade Maia
Larissa Luzia Longo

**IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E
DESIGN NORMATIVO**

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E DESIGN NORMATIVO
Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: dos autores

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa
clássica da Éditions Gallimard

ISBN papel: 978-65-88297-27-8

AP653i Appy, Bernard, Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.
Imposto sobre bens e serviços: economia, direito e
design normativo. / Bernard Appy. Eurico Marcos
Diniz de Santi. et al. - São Paulo: Editora Max
Limonad, 2020.

Autores.

Anexo.

ISBN 978-65-88297-27-8

1. IBS. 2. Impostos. 3. Bens. 4. Serviços. I. Appy,
Bernard. II. Santi, Eurico Marcos Diniz de et al.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial
ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico
sem a autorização prévia e expressa da editora.

2020

Bernard Appy
Eurico Marcos Diniz de Santi
Nelson Machado
Melina Rocha Lukic
Bento Antunes de Andrade Maia
Larissa Luzia Longo

**IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E
DESIGN NORMATIVO**

Bernard Appy

Diretor do CCI-F. Economista formado pela USP, foi Secretário Executivo e Secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda (2003-2009), sócio-diretor da LCA Consultores (1995-2002 e 2012-2014) e Diretor de Estratégia e Planejamento da BM&FBOvespa (2009-2011). Também presidiu o Conselho de Administração do Banco do Brasil e o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Eurico Marcos Diniz de Santi

Diretor do CCI-F e Professor da FGV Direito SP, onde também é coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Recebeu o Prêmio Jabuti de Melhor Livro de Direito em 2008. É mestre e doutor em direito pela PUC-SP.

Nelson Machado

Diretor do CCI-F. Ex-ministro da Previdência Social (2005-2007), é consultor e professor na Escola de Economia de São Paulo da FGV. Foi Secretário Executivo do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Secretário Executivo do Ministério da Fazenda.

Melina Rocha Lukic

Diretora de Cursos da York University. Foi consultora do Banco Mundial (2019) e do IPEA (2015-2018) e professora da FGV Direito-Rio (2011-2018). É doutora e mestre pela Université de la Sorbonne Nouvelle – Paris 3 e graduada em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Bento Antunes de Andrade Maia

Doutor em economia pela UNICAMP e Mestre pela UFRJ. É professor de economia da FACAMP. Trabalhou na FIESP (2012-2014) e no Grupo de Energia do IE/UFRJ (2008-2011).

Larissa Luzia Longo

Pesquisadora do CCI-F e do Núcleo de Tributação do Insper, é graduada em Direito pela PUC-SP.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I – HISTÓRIA DO CCIF E ATUAÇÃO NO DEBATE SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA	15
CAPÍTULO II – DESENHO DO IBS	23
Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços.....	23
Desenho Jurídico e Definição do Contribuinte Legal do IBS	47
IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro	67
IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores	71
Alíquota única do IBS	79
Benefícios Fiscais e o IBS	85
Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda	89
Agência Tributária Nacional	99
CAPÍTULO III – TRATAMENTOS SETORIAIS.....	107
IBS na Indústria de Construção	107
Tributação da produção agrícola no IBS	117
CAPÍTULO IV – PROPOSTA CCiF	127
Proposta de Emenda Constitucional 45/2019	127
Proposta de atualização da PEC 45/2019	177
Texto-Base da Lei Complementar do IBS.....	205

INTRODUÇÃO

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o modelo de gestão fiscal do país.

Para alcançar esse objetivo, o CCiF se propõe a: (i) formular propostas de aperfeiçoamento da legislação e dos regulamentos e práticas de políticas públicas; (ii) elaborar estudos, com destaque para a avaliação do impacto econômico, fiscal, social e ambiental de longo prazo das propostas formuladas e de medidas que estejam em debate público; (iii) comparar as práticas brasileiras com as melhores práticas internacionais; (iv) participar ativamente do debate sobre os temas analisados, através de interlocução com o Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário nas esferas federal, estadual e municipal; (v) praticar o intercâmbio de experiências com outras entidades nacionais e estrangeiras dedicadas ao estudo e ao aprimoramento de políticas públicas; (vi) atuar junto à imprensa; e (vii) elaborar materiais didáticos e realizar cursos, visando contribuir para a qualificação do debate sobre políticas públicas no Brasil.

Em sua atuação, o CCiF toma como referência as características desejáveis de um bom sistema tributário, que estão bem estabelecidas na literatura: **simplicidade** para o contribuinte; **neutralidade**, de modo a não distorcer a organização eficiente da economia; **transparência**, para que os contribuintes consigam identificar o custo de sua contribuição ao financiamento do Estado; **equidade horizontal**, tratando de forma igual situações análogas, e **equidade vertical**, tributando mais aqueles com maior capacidade contributiva. Também entendemos que a função da tributação é **arrecadar**, ou seja, obter recursos para financiar políticas públicas da forma mais eficiente e justa possível.

A partir dessas características ideais, analisando as distorções da tributação no Brasil, o CCiF considera que todas as principais bases

de incidência da tributação carecem de revisão¹, embora a razão principal da mudança possa variar, como sumarizado a seguir:

Bens e serviços (consumo) – corrigir distorções alocativas que prejudicam o crescimento do país.

Renda – corrigir distorções distributivas e melhorar o ambiente de negócios.

Patrimônio – promover justiça social.

Folha de salários – estimular a geração de empregos formais, especialmente entre os trabalhadores de menor renda.

Embora reconhecendo que todos os temas listados acima sejam relevantes, a atuação do CCiF se concentrou, inicialmente, na tributação do consumo de bens e serviços, uma vez que essa é agenda de mudanças com maior impacto sobre o potencial de crescimento do país. O desenho atual da tributação do consumo – que representa quase metade da arrecadação brasileira – foge completamente ao desenho de um bom sistema tributário, na medida em que é altamente complexa, opaca, cumulativa e distorciva (levando as empresas a organizarem a produção de forma ineficiente), além de ser regressiva, pois a cesta de consumo das famílias ricas é menos tributada que a da população mais pobre.

Os estudos de Borges (2020)² e de Domingues e Cardoso (2020)³, elaborados a pedido do CCiF, contribuem significativamente para demonstrar o elevado impacto econômico e social de uma boa reforma da tributação sobre bens e serviços.

Ainda que seu foco atual seja a tributação sobre o consumo, o CCiF possui estudos em andamento sobre propostas de aprimoramento das demais bases tributárias, realizando debates internos e apresenta-

¹ APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. In: NAKANO, Yoshiaki [org.]. *O Brasil sob reforma*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020. [versão eletrônica]

² BORGES, Bráulio. *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*. Estudo elaborado para o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf.

³ DOMINGUES, E.P. e CARDOSO, D. F. *Simulações dos impactos macroeconômicos, setoriais e distributivos da PEC 45/2019*. Estudo elaborado para o Centro de Cidadania Fiscal. 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf.

ções em eventos. Em breve, serão publicadas notas técnicas formalizando as propostas de reforma da tributação sobre a folha de salários, sobre a renda do trabalho, sobre a renda do capital e sobre o patrimônio.

Para dar maior visibilidade a suas atividades, o CCiF entendeu que seria útil consolidar, no presente livro, notas técnicas e propostas de textos legais elaborados ao longo dos últimos anos. As notas técnicas têm por objetivo, além de dar publicidade às discussões, estudos e propostas do CCiF, estimular o debate da sociedade brasileira acerca dos problemas do nosso sistema tributário e colaborar com sugestões para reformar e aprimorar nossa tributação a partir das melhores práticas internacionais.

As notas técnicas apresentadas estão todas com as datas da publicação, de modo a ilustrar o progresso das discussões e trabalhos realizados pelo CCiF ao longo de sua trajetória, desde 2015. As formulações do CCiF são um trabalho em evolução, que, em alguns casos, pode conduzir a um aperfeiçoamento ou revisão de posições definidas anteriormente. O desenvolvimento, ao longo do tempo, das notas técnicas e das propostas de textos legais do CCiF retrata, em boa medida, essa evolução.

Estrutura do livro

O livro está organizado em quatro capítulos. O Capítulo I se dedica a contar brevemente a história do Centro de Cidadania Fiscal e sua atuação no debate sobre a reforma tributária brasileira.

O Capítulo II apresenta as notas técnicas que discutem as características do modelo de IVA – Imposto sobre o Valor Adicionado – para o Brasil, com destaque para a nota técnica *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*, que apresenta os principais problemas da tributação indireta no Brasil, as referências estabelecidas na literatura internacional e, o mais importante, diretrizes para a reforma do sistema atual, baseadas nas melhores práticas internacionais.

A proposta elaborada pelo CCiF tem como foco a tributação de bens e serviços. O cerne da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita e

gestão seriam compartilhadas entre a União, os Estados e os Municípios.

As demais notas técnicas deste capítulo procuram detalhar algumas das diretrizes para a implementação do IBS, quais sejam: (i) a definição do contribuinte legal do imposto e sua distinção do contribuinte de fato; (ii) a aplicação do regime de crédito financeiro; (iii) a não cumulatividade do IBS e a devolução dos saldos credores; (iv) a avaliação dos benefícios da adoção de alíquota uniforme em impostos sobre o valor adicionado; (v) a demonstração da incompatibilidade de um bom imposto sobre o consumo de bens e serviços com a concessão de benefícios fiscais, que criam inúmeras distorções no sistema tributário atual; (vi) a pesquisa sobre os principais mecanismos existentes para exonerar as famílias de baixa renda; e, por fim, (vii) a discussão e a proposta de um modelo de gestão para a Agência Tributária Nacional, responsável pela gestão do IBS.

O Capítulo III é composto por duas notas que abordam tratamentos setoriais específicos. A primeira trata da tributação da construção civil e do setor imobiliário, avaliando possíveis alternativas para o tratamento desses setores no âmbito do IBS. A segunda, refere-se à produção agropecuária, avaliando a forma de cobrança do IBS na produção, industrialização e comercialização dos produtos do setor.

Por fim, no Capítulo IV são apresentadas as sugestões do CCiF para a Proposta de Emenda Constitucional e Lei Complementar do IBS. Neste capítulo apresenta-se o texto da PEC 45/2019, de autoria do Deputado Balei Rossi (PMDB), a qual foi elaborada com base no trabalho desenvolvido pela equipe do CCiF. Também são apresentadas propostas de atualização da PEC 45/2019, bem como uma sugestão de texto-base para a Lei Complementar do IBS.

Além de fazer a consolidação de estudos técnicos desenvolvidos pelo CCiF, este livro se propõe a compartilhar um pouco da história do Centro de Cidadania Fiscal, sua fundação, objetivos e diretrizes, seu estatuto social, principais parceiros, grupos de trabalho e evolução da Instituição ao longo do tempo.

CAPÍTULO I – HISTÓRIA DO CCIF E ATUAÇÃO NO DEBATE SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

O Centro de Cidadania Fiscal foi criado em maio de 2015. Sua origem se inicia em meados de 2014, com os professores Eurico de Santi e Isaías Coelho, no projeto “Nossa Reforma Tributária” do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV Direito SP), que tinha por objetivo construir, no âmbito da sociedade civil, uma proposta de reforma tributária a ser encaminhada ao Congresso Nacional.

Ao longo do ano de 2014 foram realizados diversos encontros, contando com a colaboração de Nelson Machado e Bernard Appy e, assim, foi concebida a ideia de construir um *think tank* destinado a estudar, debater e propor reformas para simplificar o sistema tributário brasileiro e aprimorar o modelo de gestão fiscal do país.

Uma parte importante desse projeto de formação do CCiF foi o desenho do Estatuto Social que delineou as bases de atuação e os compromissos da Instituição:

O **Centro de Cidadania Fiscal** é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.

As diretrizes da atuação do **Centro de Cidadania Fiscal** são definidas em seu Estatuto, o qual dispõe que:

“Em sua atuação o **CCiF** privilegiará medidas que contribuam para o desenvolvimento sustentável do País, visando:

- a) ampliar o potencial de crescimento de longo prazo da economia brasileira;
- b) garantir a sustentabilidade fiscal, de modo a não transferir custo excessivo para as gerações futuras;
- c) fomentar a transparência das ações, planos e políticas de governo;
- d) reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- e) garantir o uso sustentável dos recursos naturais.

O **CCiF** atuará de forma independente e imparcial, tendo como referência os interesses difusos da população brasileira.

No exercício de suas atividades, o **CCiF** não defenderá o interesse econômico específico de qualquer empresa, grupo ou setor econômico, nem defenderá políticas que reduzam, de qualquer forma, o grau de concorrência na economia brasileira”.

Outros elementos centrais da atuação histórica do CCiF, além do vínculo com as empresas parceiras que contribuem significativamente para respaldar o trabalho técnico e propositivo da Instituição, são os Grupos de Trabalho criados com parceiros da academia, advocacia, privada e pública, e dos fiscos municipais, estaduais e federal.

Essa atuação técnica e imparcial do CCiF tornou possível a identificação de interesses comum entre as empresas e o fisco: a simplificação tributária, a melhora na eficiência da arrecadação e redução da evasão fiscal e sonegação tributária. Além disso, o debate contou com uma forte presença da academia, com destaque para a Fundação Getúlio Vargas, de modo a formar uma importante articulação de interesses difusos e relevantes para o aprimoramento da tributação e com grande potencial de impulsionar o desenvolvimento econômico do país.

Como resultado desse amplo diálogo, ocorreu também uma aproximação com a esfera política, tanto com o Poder Legislativo, como com o Poder Executivo. Sobretudo em 2018, o CCiF buscou dialogar com os principais candidatos à Presidência da República, para mostrar como a modernização da tributação brasileira é essencial e benéfica para o país, independentemente de posições partidárias. Diversos presidenciáveis apoiaram publicamente as diretrizes da reforma tributária pautada pelo CCiF^{4 5}.

No ano de 2018, o CCiF também formulou a proposta que originou a Emenda Substitutiva Global 7/2018, apresentada pelo deputado Mendes Thame à PEC 293-A/2004, a qual acabou dando origem, em 2019, à PEC 45/2019 de autoria do deputado Baleia Rossi.

A PEC 45/2019 foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019, com relatório do deputado João Roma.

⁴ *Folha de São Paulo*, Uma boa proposta [editorial], 13 ago. 2018. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2018/08/uma-boa-proposta.shtml?utm_source=folha&utm_medium=site&utm_campaign=topicos?cmpid=topicos.

⁵ KRUSE, Tulio. Sete candidatos à Presidência prometem unificação de imposto, *O Estado de São Paulo*, 21 set. 2018. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/noticias/eleicoes,sete-candidatos-a-presidencia-prometem-unificacao-de-imposto,70002511810>.

Na sequência, a proposta passou a tramitar na Comissão Especial da PEC 45/2019, presidida pelo deputado Hildo Rocha, com relatoria do deputado Aguinaldo Ribeiro⁶.

Em 04 de março de 2020, foi instalada a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, presidida pelo senador Roberto Rocha, com composição de 50 deputados e 50 senadores, que tem como finalidade a consolidação de uma proposta de reforma tributária do Congresso Nacional⁷.

O ano de 2020 também foi marcado pelo ingresso do Governo Federal no debate da reforma tributária. O Ministro da Economia, Paulo Guedes, e sua equipe – da qual participa a ex-diretora do CCiF Vanessa Rahal Canado – apresentaram uma proposta de reforma tributária – a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), Projeto de Lei 3.887/2020 – baseada em um modelo de IVA, que, embora possua um escopo centrado apenas nas contribuições ao PIS e à COFINS, de competência federal, possui muitas similaridades e pode ser acoplada com a proposta do IBS nacional do CCiF.

Informações gerais

No que tange ao processo de formação e atuação do CCiF desde a sua criação, descreveremos a seguir a evolução da gestão e dos trabalhos do CCiF abordando os seguintes tópicos: (i) equipe CCiF; (ii) parceiros; (iii) grupos de trabalho e eventos; e (iv) íntegra do Estatuto Social.

(i) Equipe CCiF

A equipe do CCiF é comandada por três diretores, Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi e Nelson Machado. Com uma formação multidisciplinar, especialmente em tributação, economia do se-

⁶ Mais informações disponíveis em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/56a-legislatura/pec-045-19-reforma-tributaria>.

⁷ Mais informações disponíveis em: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=2334>.

tor público e de contabilidade, com grande experiência acadêmica, empresarial e na gestão da máquina pública, os diretores do CCiF possuem uma grande complementariedade entre si.

Isaías Coelho integrou a diretoria entre os anos de 2015 e 2018.

Vanessa Rahal Canado, que já contribuía com os estudos promovidos pelo CCiF desde o início da Instituição, foi diretora entre 2018 e 2019.

Bento Antunes de Andrade Maia, economista, e Larissa Luzia Longo, jurista, são pesquisadores do CCiF, desde novembro de 2018 e janeiro de 2019, respectivamente.

Sheila Barreto de Lima é a secretária do CCiF desde 2015.

Melina Rocha Lukic, professora e pesquisadora, tem contribuído como consultora externa do CCiF em 2020.

(ii) Parceiros

A participação das empresas parceiras no CCiF⁸ tem sido crucial para a atuação da Instituição. Por meio de reuniões periódicas, ora quinzenais ora semanais, representantes de todos os patrocinadores auxiliam o CCiF a compreender as demandas das empresas e contribuem também no aperfeiçoamento técnico das propostas elaboradas.

É importante ressaltar, que as empresas que apoiam o CCiF respeitam o Estatuto Social, a imparcialidade do CCiF, e sua atuação focalizada na melhoria da tributação no país, sem atuar pelos interesses específicos de qualquer empresa, setor ou política que reduza o grau de concorrência da economia brasileira. Destaca-se também que os parceiros do CCiF são empresas de diversos segmentos da atividade produtiva, o que contribui para identificar problemas comuns e específicos da tributação, além de gerar um amplo debate com a sociedade.

(iii) Grupos de Trabalho e Eventos

A construção de uma proposta de reforma tributária que beneficie todo o Brasil exige do CCiF o diálogo constante com representantes das mais diversas esferas da sociedade. Por essa razão, parte essencial da atuação do CCiF é a promoção de debates com a participação de economistas, juristas, contadores, representantes do setor público, empresários e políticos, dentre outros.

⁸ A lista das empresas parceiras está disponível no site do CCiF: <https://ccif.com.br/parceiros/>.

Os debates acontecem, em especial, nos chamados grupos de trabalho (GT). Atualmente, o CCiF possui dois grupos ativos: o GT IBS Operacional e o GT IBS LC e PEC 45/2019.

O GT IBS Operacional tem como objetivo construir propostas para operacionalização do IBS previsto na PEC 45/2019. Coordenado pelo diretor Nelson Machado, o grupo conta com a participação de especialistas das mais diversas atuações, sendo professores, advogados, economistas, contadores, representantes de empresas e, em especial, entidades representantes do fisco. A evolução do trabalho do grupo resultou na concepção da Agência Tributária Nacional e em algumas notas técnicas publicadas pelo CCiF.

O GT IBS LC/PEC 45 tem como principal objetivo construir o texto da lei complementar do IBS e efetuar as modificações necessárias na PEC 45/2019. Coordenado pelo diretor Eurico Marcos Diniz de Santi, o grupo de trabalho também tem sua composição bastante multidisciplinar e debate com o CCiF⁹.

Além dos debates realizados dentro dos GTs, os quais recentemente passaram a ser transmitidos ao vivo pelo canal do CCiF no Youtube¹⁰, o diálogo com a sociedade civil é amplamente defendido pelos diretores por meio da participação do CCiF em diversos eventos, seja enquanto organizador, seja enquanto convidado. Desde 2015, os diretores do CCiF participam de inúmeros debates para expor e aprimorar suas propostas de aperfeiçoamento do sistema tributário.

As atividades do CCiF são periodicamente relatadas em newsletters quinzenais, disponíveis no site da Instituição¹¹, com destaque para as participações em eventos, artigos publicados na mídia, assim como todas as entrevistas dos diretores e principais menções ao CCiF nos veículos de comunicação.

⁹ O GT conta com a colaboração especial de Melina Rocha Lukic e o início de seu trabalho teve como ponto de partida a proposta de lei complementar do IBS desenvolvida no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas pelos pesquisadores Aldo de Paula Jr., Eduardo Perez Salusse, Gustavo da Silva Amaral e Gabriela de Souza Conca.

¹⁰ Canal “Centro de Cidadania Fiscal – CCiF”, disponível em: https://www.youtube.com/channel/UCoCY8E_iCYeLh1bwu1CbTA.

¹¹ Consulte o histórico de edições das newsletters do CCiF e se inscreva para recebe-las em: <https://ccif.com.br/newsletter/>.

(iv) Íntegra do Estatuto Social

CAPÍTULO I – OBJETIVOS E FORMA DE ATUAÇÃO

1.1 O Centro de Estudos Tributários e Financeiros, Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada, que opera com o nome de fantasia de Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), tem como objetivo contribuir para o aprimoramento das políticas públicas no Brasil, em particular, mas não exclusivamente, da política fiscal e da legislação tributária.

1.2 Visando à consecução de seus objetivos, o CCiF desenvolverá as seguintes atividades:

a) formulação de propostas de aperfeiçoamento da legislação e dos regulamentos e práticas de políticas públicas;

b) elaboração de estudos sobre os temas abrangidos pelo seu objeto, com destaque para: (i) avaliação do impacto econômico, fiscal, social e ambiental de longo prazo das propostas formuladas e de medidas que estejam em debate público; (ii) comparação das práticas brasileiras com as melhores práticas internacionais;

c) participação ativa no debate sobre os temas analisados, através de: (i) interlocução com o Poder Executivo e o Poder Legislativo nas esferas Federal, Estadual e Municipal e, quando cabível, também com o Poder Judiciário; (ii) intercâmbio de experiências com outras entidades nacionais e estrangeiras dedicadas ao estudo e ao aprimoramento de políticas públicas; (iii) atuação junto à imprensa, elaboração de material didático e realização de cursos, visando contribuir para a qualificação do debate sobre políticas públicas no Brasil.

1.3 Em sua atuação o CCiF privilegiará medidas que contribuam para o desenvolvimento sustentável do País, visando:

a) ampliar o potencial de crescimento de longo prazo da economia brasileira;

b) garantir a sustentabilidade fiscal, de modo a não transferir custo excessivo para as gerações futuras;

c) fomentar a transparência das ações, planos e políticas de governo;

- d) reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- e) garantir o uso sustentável dos recursos naturais.

1.4 O CCiF atuará de forma independente e imparcial, tendo como referência os interesses difusos da população brasileira.

Parágrafo primeiro. No exercício de suas atividades, o CCiF não defenderá o interesse econômico específico de qualquer empresa, grupo ou setor econômico, nem defenderá políticas que reduzam, de qualquer forma, o grau de concorrência na economia brasileira.

CAPÍTULO II – FINANCIAMENTO E GOVERNANÇA

2.1 O CCiF atuará por meio de projetos voltados ao enfrentamento de questões específicas de política fiscal e tributária e, quando cabível, de outras categorias de políticas públicas que sejam consideradas relevantes para a consecução de seus objetivos. Parágrafo único. Os projetos conduzidos pelo CCiF serão financiados, individual ou conjuntamente:

- a) pelos Parceiros Estratégicos, assim entendidos os Patrocinadores dos projetos do CCiF que integram o Conselho de Orientação, de que trata o item 2.2, abaixo; ou
- b) por outros Patrocinadores, que não integrarão o Conselho de Orientação.

2.2 A supervisão das atividades exercidas pelo CCiF ficará a cargo de um Conselho de Orientação, instância colegiada revestida das seguintes atribuições:

- a) estabelecer seu próprio Regimento Interno;
- b) definir os projetos que serão desenvolvidos pelo CCiF, bem como os temas que serão tratados no âmbito dos projetos, em conjunto e de comum acordo com os Diretores do CCiF;
- c) opinar sobre o posicionamento do CCiF em relação aos temas analisados;
- d) estabelecer critérios de governança para os projetos do CCiF que contem com Patrocinadores que não sejam Parceiros Estratégicos;

e) tomar conhecimento e opinar sobre a programação e a execução orçamentária e financeira do CCiF.

Parágrafo primeiro. Cada Parceiro Estratégico do CCiF terá direito de indicar 01 (um) integrante do Conselho de Orientação e respectivo suplente.

Parágrafo segundo. Os membros do Conselho de Orientação permanecerão no exercício de suas funções até sua destituição, a qualquer tempo, e não receberão qualquer remuneração pelo exercício de suas funções, sob qualquer forma ou pretexto. Parágrafo terceiro. É vedada a indicação de integrantes do Conselho de Orientação por Parceiros Estratégicos que estejam inadimplentes por mais de 90 (noventa) dias relativamente aos compromissos financeiros assumidos junto ao CCiF.

2.3 A admissão de novos Parceiros Estratégicos dependerá da concordância unânime dos membros do Conselho de Orientação. Parágrafo único. Perderão a condição de Parceiros Estratégicos aqueles que:

a) assim o solicitarem por escrito; b) permanecerem por um período superior a 90 (noventa) dias sem contrato ativo de financiamento de projetos do CCiF.

2.4 Aos Diretores do CCiF compete:

a) conduzir os trabalhos do CCiF;

b) definir o posicionamento do CCiF em relação aos temas analisados no âmbito dos projetos em curso;

c) prestar contas ao Conselho de Orientação sobre: (i) o andamento dos trabalhos realizados; e (ii) a programação e a execução orçamentária do CCiF;

d) discutir com o Conselho de Orientação a estratégia que pretendem adotar na condução dos projetos desenvolvidos.

CAPÍTULO II – DESENHO DO IBS

Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços

Julho de 2019 (versão 2.2.)

Introdução

Esta nota tem como objetivo apresentar a contribuição do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) para a construção do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Ela representa o resultado de mais de três anos de discussões sobre diferentes alternativas para simplificar o sistema brasileiro de tributação sobre o consumo e para corrigir distorções que impactam negativamente a produtividade, o investimento e o ambiente de negócios do país.

O CCiF entende que compete ao sistema político decidir sobre eventuais mudanças no sistema tributário brasileiro, mas entende que é importante que tais decisões sejam tomadas com base em análises técnicas consistentes e na avaliação dos custos e benefícios de diferentes alternativas.

O trabalho do CCiF tem como referência as seguintes características, desejáveis para um bom sistema tributário, de acordo com a literatura consolidada: simplicidade, neutralidade, transparência, isonomia e capacidade de arrecadação.

Nas seções seguintes são apresentadas: (1) uma descrição das distorções resultantes do atual modelo de tributação de bens e serviços

no Brasil, (2) as dificuldades para correção destas distorções, e, final e centralmente, (3) a proposta de reforma desenvolvida pelo CCiF.¹²

1. Distorções da tributação de bens e serviços no Brasil

Antes de apresentar as propostas desenvolvidas pelo CCiF, é importante entender por que é necessário (e urgente) reformar o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Os problemas deste modelo ficam claros quando tomamos com referência o padrão adotado pela maioria dos países do mundo, que é o do imposto sobre o valor adicionado (IVA).

1.1. Como funciona o IVA?

O IVA é um imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. 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 corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização (ver Tabela 1).

Tabela 1. Exemplo de incidência de um IVA

	Valor da Venda (A)	Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)
Etapa 1	100	10%	10		10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Produto final	400	10%	40	20	20
Tributação total					40

Obs. O crédito corresponde ao débito da etapa anterior. Elaboração própria.

¹² Por se tratar de uma nota que resume o conteúdo que é detalhado em notas técnicas específicas, optou-se por não colocar nesta nota as referências bibliográficas utilizadas, as quais constarão das notas específicas. As notas técnicas específicas já disponíveis são acessíveis através do site www.ccif.com.br.

Em um IVA bem estruturado, os ativos fixos geram crédito integral e imediato e os créditos acumulados são devolvidos no caso de exportação, enquanto as importações são tributadas de forma equivalente à produção nacional. Isto faz com que o IVA seja efetivamente um tributo incidente sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e circulação.

Outras características de um bom IVA são a incidência sobre uma base ampla – que alcança todos os bens e serviços – e a adoção do princípio do destino, pelo qual nas transações entre países (ou entre estados, em uma federação) o imposto pertence integralmente ao país (estado) de destino. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja um imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

Na maioria dos países do mundo há apenas um IVA, com poucas alíquotas. Na maioria dos IVAs modernos (criados nos últimos 20 anos) há apenas uma alíquota positiva.

1.2. Problemas do modelo brasileiro

Ao contrário da grande maioria dos países, que possuem apenas um IVA, com base de incidência ampla e não-cumulativo, o Brasil possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam uma série de problemas:

- base de incidência altamente fragmentada setorialmente (ver Quadro 1);
- legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais;
- sérios problemas de cumulatividade, que resultam da existência de tributos puramente cumulativos (ISS e parte do PIS/Cofins) e de restrições ao aproveitamento de créditos nos tributos não-cumulativos (ICMS, IPI e parte do PIS/Cofins);
- fortes restrições ao ressarcimento de créditos tributários acumulados pelas empresas;
- cobrança do ICMS no Estado de origem nas transações interestaduais, o que abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras.

Quadro 1. Padrão de incidência tributária setorial

	IPI	ICMS	ISS	PIS/Cofins	
				Ñ Cumul.	Cumul
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

As áreas destacadas indicam o tipo de incidência mais comum para uma empresa típica do setor. Elaboração própria.

As consequências deste modelo distorcivo são várias. Em primeiro lugar, ao contrário do IVA, que é um imposto apenas sobre o consumo, os tributos brasileiros oneram a produção, as exportações e os investimentos, prejudicando a competitividade do País e o crescimento de longo prazo.

Em segundo lugar, a complexidade dos tributos brasileiros sobre bens e serviços resulta em um custo de cumprimento de obrigações acessórias extremamente elevado. Não é por outro motivo que, para o Banco Mundial, o Brasil é o campeão mundial em horas gastas por uma empresa de porte médio para pagar impostos.

Em terceiro lugar, por conta da complexidade do sistema tributário, o grau de litígio entre os contribuintes e o fisco é altíssimo, o que não apenas eleva os custos para as empresas, mas também gera uma situação de forte insegurança jurídica, prejudicando os investimentos. Ainda que não se disponha de uma comparação abrangente com outros países, há vários indícios de que o grau de litígio sobre matérias tributárias no Brasil é um dos mais elevados (senão o mais elevado) do mundo.

Em quarto lugar, a diversidade de formas de incidência e a multiplicidade de alíquotas, exclusões bases de cálculo, benefícios e regimes especiais tornam impossível saber qual o montante de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço. Enquanto um bom IVA é transparente (ou seja, o imposto cobrado na venda ao consumidor final corresponde exatamente ao que foi cobrado na cadeia de produção e comercialização), no Brasil o montante cobrado depende da forma de organização da produção e da existência de benefícios fiscais, regimes especiais ou incidência cumulativa em alguma etapa da cadeia.

Por fim, e principalmente, as distorções na tributação dos bens e serviços fazem com que a estrutura produtiva do Brasil se organize de forma extremamente ineficiente. Isto ocorre porque – ao contrário do modelo do IVA, em que a incidência é a mesma não importando como a produção se organiza – o modelo brasileiro permite que o custo dos tributos varie muito em função da forma de organização da produção. Para reduzir o custo tributário, as empresas brasileiras optam por formas de organização (em termos setoriais, geográficos, de porte e de internalização ou terceirização de atividades), que são ineficientes do ponto de vista econômico. Ou seja, se não fossem as distorções tributárias, o Brasil poderia produzir mais bens e serviços com a mesma quantidade de trabalho e de capital alocados atualmente.

Em suma, os tributos brasileiros sobre bens e serviços não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos. As consequências são: grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e uma absoluta falta de transparência do custo tributário para o cidadão.

À luz destes problemas, fica claro que é necessário reformar o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços e aproximar suas características das de um bom IVA. A questão é como fazê-lo.

2. Dificuldade de migrar do modelo atual para o IVA

Se é claro que é preciso corrigir as distorções dos tributos brasileiros sobre bens e serviços, há menos clareza sobre como fazê-lo. Uma alternativa seria fazer mudanças pontuais nos tributos existentes, procurando corrigir seus defeitos e aproximá-los do padrão de um bom IVA. Esta é uma estratégia possível, mas com efeitos limitados e dificuldades de implementação.

Em primeiro lugar, parte importante dos problemas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços é de natureza estrutural. Este é o caso, por exemplo, da existência de tributos puramente cumulativos, como o ISS e parcela do PIS/Cofins. É o caso também da fragmentação da base de incidência entre diversos tributos, o que impede o funcionamento eficiente do regime não-cumulativo de débitos e créditos (por exemplo, débitos de ISS não geram créditos de ICMS e vice-versa).

Estes são problemas sérios, que impedem a adoção de um modelo semelhante ao do IVA, e que não podem ser resolvidos através de mudanças pontuais. Adicionalmente, tentativas de unificar bases de incidências dos tributos atuais – como a unificação do ICMS com o ISS – tendem a gerar fortes resistências por conta de seu impacto sobre a autonomia federativa e a repartição da receita entre Estados e Municípios.

Em segundo lugar, a modificação das características dos tributos atuais para aproximá-las das de um bom IVA pode gerar problemas sérios de transição. Um exemplo seria a migração da cobrança do ICMS para o Estado de destino (através da redução das alíquotas interestaduais do imposto), aproximando suas características das de um bom IVA. Tal mudança teria muitos efeitos positivos, inclusive a redução da guerra fiscal, mas também poderia gerar vários problemas, como um aumento relevante da carga tributária e o acúmulo de créditos tributários nas operações interestaduais.¹³

Outro exemplo seria a adoção de um mecanismo de ressarcimento tempestivo de créditos tributários acumulados. É muito difícil adotar um regime de devolução rápida dos créditos sem que isso provoque uma perda de receita relevante para os Estados e para a União, por conta do enorme estoque de créditos acumulados que precisariam ser ressarcidos. Este é um problema especialmente relevante no atual momento de crise fiscal.

Por fim, é preciso avaliar a relação entre o custo político e os benefícios de mudanças pontuais. No caso de uma eventual reforma do PIS/Cofins, por exemplo, haveria uma melhora da qualidade destes tributos, mas esta melhora resolveria apenas uma pequena parte dos problemas da tributação de bens e serviços no Brasil.¹⁴ Em contrapartida,

¹³ O aumento da carga tributária ocorre porque o imposto que não é cobrado no estado de origem por conta dos benefícios fiscais passa a ser cobrado no estado de destino. Já o acúmulo de créditos tende a ocorrer no caso de empresas que adquiram insumos internamente ao estado (a alíquotas elevadas) e vendam parte relevante da produção para outros estados (com tributação nula ou baixa). Tais empresas acumulariam créditos, mas não gerariam débitos que permitissem o aproveitamento desses créditos.

¹⁴ A reforma do PIS/Cofins vem sendo discutida no Ministério da Fazenda desde 2015 (veja-se, por exemplo: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/as-com/2015/dezembro/fazenda-conclui-reforma-que-simplifica-a-contribuicao-para-o-pis>). Em sua versão completa, tal reforma contemplaria três mudanças principais: a) a adoção do regime não-cumulativo para todas os setores e em-

o custo político da reforma do PIS/Cofins pode ser elevado, inclusive porque boa parte do setor de serviços e o setor de construção civil já se posicionaram contra a proposta. Neste cenário, as dificuldades para a aprovação da mudança do PIS/Cofins (ao menos do ponto de vista de seu impacto setorial) provavelmente não seriam muito menores que as enfrentadas em uma reforma abrangente.

Situação semelhante diz respeito a um eventual esforço de aprovação de Resolução pelo Senado Federal reduzindo as alíquotas interestaduais do ICMS. É importante avaliar se o custo político desta mudança (que tende a ser elevado) compensa os seus benefícios, tendo em vista que o ICMS, mesmo com a redução das alíquotas interestaduais, seguiria sendo um imposto de péssima qualidade.

Em suma, ainda que mudanças pontuais nos tributos brasileiros sobre bens e serviços sejam possíveis, seus efeitos tendem a ser limitados (considerando a natureza estrutural das distorções), os problemas de transição são relevantes, e seu custo político pode não ser muito menor que o de uma mudança ampla, cujos efeitos positivos sobre a economia seriam muito maiores.

3. A proposta do Centro de Cidadania Fiscal

Dados os limites e as dificuldades em promover mudanças no sistema atual, o CCiF está propondo uma reforma ampla, baseada na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um imposto, do tipo IVA, denominado ***Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)***, cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios.¹⁵ O modelo seria complementado por um imposto seletivo, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como fumo e bebidas alcoólicas.

presas (exceto aquelas com receita inferior ao limite de faturamento do SIMPLES); b) a adoção do regime de “tributo vs tributo”, pelo qual os débitos de PIS e Cofins passariam a ser discriminados nos documentos fiscais e gerariam crédito equivalente; e c) a adoção do regime de “crédito financeiro”, pelo qual seria ampliada a possibilidade de apropriação de créditos tributários pelas empresas.

¹⁵ Neste texto, toda referência a “estados” inclui também o Distrito Federal.

A seguir são apresentadas as principais características do modelo proposto, com destaque para o regime de transição dos tributos atuais para o novo imposto e o sistema de transição para a distribuição federativa da receita. A presente nota tem como objetivo apresentar apenas as principais características da proposta, as quais serão detalhadas em notas técnicas específicas.

3.1. Características básicas do IBS

O IBS seria um imposto não cumulativo, com todas as características de um bom IVA.

O **fato gerador** do IBS compreenderia as operações onerosas com bens tangíveis e intangíveis, inclusive as locações, licenciamentos e cessão de direitos, e os serviços.

A **base de cálculo** do IBS não contempla seu próprio montante, bem como, durante a transição, o valor dos cinco tributos que estão sendo substituídos (**incidência “por fora”**).

Os **contribuintes** do imposto seriam todos aqueles que realizam o fato gerador, sejam pessoas jurídicas ou físicas. Haveria um limite de faturamento abaixo do qual seria facultativo o registro de pequenos empreendedores para recolhimento do imposto.

O **método de apuração** seria o sistema de débito e crédito, no qual os contribuintes recolhem periodicamente o valor correspondente à diferença entre o imposto lançado nas vendas e o imposto incidente em suas compras. A escrituração dos débitos e créditos e a apuração do imposto seria feita por estabelecimento, mas o pagamento seria feito de forma consolidada e centralizada por CNPJ (matriz), compensando-se créditos e débitos de todos os estabelecimentos (matriz e filiais), mesmo quando estiverem localizados em diversos municípios.

O regime de crédito seria o de **crédito financeiro**, no qual todo o imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito. Haveria restrições apenas à apropriação de crédito relativo a bens e serviços adquiridos para uso pessoal dos sócios ou empregados da empresa e não relacionados à atividade empresarial.

O prazo para o **ressarcimento de créditos acumulados** seria de até 60 dias contados da data do pedido feito pelo contribuinte. Na hipótese de haver indícios de irregularidades na constituição dos créditos, este prazo poderia ser estendido por mais 120 dias, correndo du-

rante este prazo juros (à taxa Selic) sobre o valor a ser ressarcido. Passado o prazo de 180 dias sem conclusão do processo de investigação, o valor correspondente aos créditos se tornaria transferível a terceiros, independentemente de autorização do fisco.

As **exportações** seriam totalmente desoneradas, por meio da garantia de manutenção e devolução dos créditos aos exportadores.

O imposto incidente na aquisição de bens e serviços destinados à ampliação do ativo imobilizado seria creditado total e imediatamente, garantindo a desoneração completa dos **investimentos**. A vantagem deste modelo – relativamente à desoneração de bens de capital – é que ele não requer a discriminação dos bens e serviços adquiridos entre insumos e investimentos.

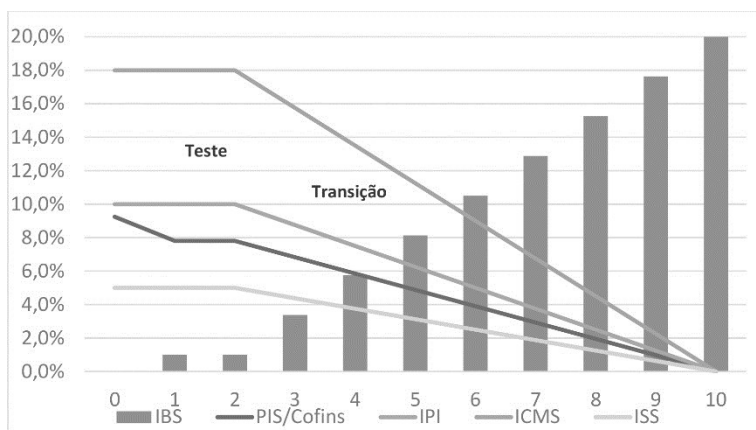
3.2. Transição para as empresas

A transição para o novo modelo de tributação seria feita de forma progressiva, ao longo de dez anos, mantendo-se a carga tributária constante.

Mais precisamente, a proposta é que o IBS seja criado com uma alíquota baixa (de 1%), a qual seria mantida por um período de teste de dois anos, reduzindo-se compensatoriamente a alíquota da Cofins. O período de teste de dois anos serviria não apenas para avaliar o funcionamento do novo imposto, mas também para dimensionar de forma precisa o seu potencial de arrecadação.

Após o período de teste, a transição seria completada em mais oito anos, através da elevação progressiva e linear da alíquota do IBS e da simultânea redução das alíquotas dos cinco tributos atuais, que ao final do processo seriam extintos (ver exemplo simplificado no gráfico abaixo).

Gráfico 1. Transição do IBS



Este modelo permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Isto é possível, pois o modelo permite dimensionar com precisão a perda de receita dos tributos atuais, a qual seria linear (de 12,5% no primeiro ano de transição, 25% no segundo e assim por diante), bem como o potencial de arrecadação (por ponto percentual de alíquota) do IBS. Ou seja, no primeiro dos oito anos de transição a alíquota do IBS seria elevada em percentual tal que resultasse em um aumento de receita equivalente a 12,5% da receita dos cinco tributos atuais, e assim sucessivamente.

O longo período de transição proposto se justifica por dois motivos. O primeiro é que a mudança de modelo afeta os preços relativos, e é necessário um prazo para que os consumidores e as empresas se ajustem à nova realidade, inclusive renegociando contratos, quando necessário. O segundo motivo é que diversas empresas são atualmente contempladas por benefícios fiscais, que deixariam de existir no novo modelo. Embora em sua grande maioria tais benefícios sejam distorcivos, sua eliminação brusca poderia gerar turbulências, ao tornar várias unidades produtivas não competitivas. Ou seja, o prazo de transição precisa ser longo o suficiente para que as empresas se adaptem de forma não-traumática à mudança, mas curto o suficiente para que os novos investimentos sejam feitos tendo por referência o novo modelo tributário e não o antigo.

Em particular, o modelo de transição proposto seria uma forma organizada de saída da guerra fiscal do ICMS, pois à medida em que as alíquotas do ICMS fossem sendo reduzidas os benefícios perderiam força, sendo extintos ao final do prazo de transição.

Por fim, é possível que, ao final da transição, as empresas possuam créditos tributários a recuperar dos tributos que serão extintos. Como o modelo proposto não contempla qualquer forma de comunicação entre os cinco tributos atuais e o IBS, sugere-se que o estoque de créditos acumulados de ICMS, PIS/Cofins e IPI seja securitizado e convertido em títulos da dívida pública da União e dos estados (com garantia da União).

3.4. Alíquotas, isenções e regimes especiais

O CCiF entende que o IBS deveria ter uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, por várias razões. Em primeiro lugar, porque simplifica muito o processo de arrecadação. Em segundo lugar, porque a adoção de alíquota uniforme dispensa a classificação dos bens e serviços em diversas categorias, a qual inevitavelmente gera distorções e contencioso. Em terceiro lugar, porque a uniformidade da alíquota empodera o cidadão, que sabe exatamente qual é a participação do governo no custo dos bens e serviços que está adquirindo, e passa a ter condições de comparar este custo com o retorno obtido na forma de serviços públicos.

Não é por acaso que a literatura internacional recomenda fortemente a adoção do IVA com alíquota uniforme, e a grande maioria dos IVAs criados nas últimas décadas segue esse padrão.

O CCiF entende que o IBS deve ter o mínimo de isenções e de regimes especiais de cobrança do imposto. Por motivos de natureza técnica, eles podem ser necessários em algumas situações, como é o caso de contribuintes de porte muito pequeno, ou da adoção do regime de tributação monofásica para alguns poucos produtos, como combustíveis e cigarros.

O CCiF reconhece que a transição para um modelo de alíquota uniforme é politicamente complexa, dado o grande diferencial de incidência setorial do regime tributário atual, e que inevitavelmente haverá pressões para a adoção de alíquotas diferenciadas para alguns bens ou serviços. O mero fato de um setor ser tributado a uma alíquota mais baixa atualmente não é, no entanto, motivo suficiente para manter um

tratamento diferenciado no novo modelo. Qualquer discussão sobre alíquotas reduzidas deve ter por base uma avaliação sobre se há motivos justificáveis para o tratamento diferenciado e, principalmente, sobre se estes motivos compensam o custo de um sistema tributário mais complexo e menos transparente.

Além do mais, é essencial que se entenda que a concessão de tratamento diferenciado para um setor, que resulte em menor carga, significa que todos os demais setores terão de se sujeitar a alíquotas mais altas para manter a arrecadação.

Extrafiscalidade

Atualmente, os tributos brasileiros sobre bens e serviços são largamente utilizados com fins extrafiscais (não arrecadatórios) de natureza social, setorial ou regional. Este é o caso, por exemplo, da desoneração da cesta básica, dos benefícios setoriais e regionais do PIS/Cofins e do ICMS (inclusive os incentivos da guerra fiscal) e dos benefícios para a Zona Franca de Manaus.

O CCiF entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo deste imposto deve ser o de arrecadar para financiar a despesa governamental. Objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos.

Isto fica claro, por exemplo, quando consideramos a desoneração da cesta básica. Embora as famílias pobres despendam uma parcela maior de sua renda na aquisição de produtos da cesta básica, as famílias ricas despendem, em termos absolutos, um valor maior na aquisição desses produtos.¹⁶ Neste contexto, é mais eficaz, do ponto de vista distributivo, arrecadar o imposto sobre os produtos da cesta básica e transferir o montante arrecadado para as famílias mais pobres. Tal modelo pode ser implementado através da elevação do valor alocado aos programas de transferência de renda (como o Bolsa Família), ou através de um regime de “isenção personalizada”, no qual o imposto pago pelas famílias de menor renda em seu consumo (identificado através do re-

¹⁶ Segundo a última Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE (de 2007/2008), as famílias da faixa de maior renda gastam três vezes mais em produtos da cesta básica do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda.

gistro do CPF nas compras) é devolvido a essas famílias no mês subsequente, através dos cartões dos programas sociais, observado um limite por família.

O mesmo raciocínio se aplica aos demais objetivos extrafiscais dos atuais tributos sobre bens e serviços. Isso não significa que os objetivos de políticas públicas que atualmente são promovidos via benefícios no âmbito do PIS/Cofins, ICMS, IPI ou ISS devam ser abandonados. Significa apenas que há instrumentos mais eficientes que esses tributos (e que o IBS) para a promoção de tais objetivos – sejam eles de política industrial, regional ou social.

Um tema que merece especial atenção diz respeito à concessão de benefícios tributários no âmbito do ICMS. O CCiF reconhece que a forte disparidade regional brasileira requer a adoção de medidas voltadas ao desenvolvimento das regiões mais pobres. No entanto, benefícios de ICMS, especialmente os da guerra fiscal, não são uma forma eficiente de resolver as desigualdades regionais, por dois motivos. O primeiro é que a guerra fiscal se generalizou e hoje todos os estados da federação, até os mais ricos, concedem incentivos, o que leva a uma forte redução da receita dos estados com efeito limitado para o desenvolvimento regional. O segundo motivo é que os benefícios da guerra fiscal usualmente são concedidos para atrair empresas que, por vocação, não se instalariam no estado, resultando em uma distribuição regional das unidades produtivas irracional e pouco eficiente.

Neste contexto, o CCiF entende que a gradual perda do poder dos Estados de conceder incentivos deve ser compensada por uma ampliação da alocação de recursos federais na política de desenvolvimento regional. Mas entende também que é importante que esses recursos sejam utilizados de forma eficiente, através de medidas que explorem as vocações regionais e que sejam voltadas, por exemplo, à correção de deficiências de infraestrutura e à qualificação de trabalhadores, tornando os estados mais pobres do país mais competitivos como polos produtivos.

Por fim, outro problema do uso de impostos gerais sobre o consumo (como o IBS) para fins extrafiscais é que isso gera complexidade que resulta em maiores custos operacionais e contencioso.¹⁷

¹⁷ A título de exemplo, suponha-se que, buscando uma maior focalização da desoneração da cesta básica, seja adotada uma política que desonera a carne “de segunda” mas não a carne “de primeira”. A implementação de tal política certamente exigiria que a administração tributária passasse a avaliar cortes de carne e demandaria um controle complexo e fiscalização específica dos açougues. O

Os melhores IVAs do mundo não são utilizados com qualquer objetivo extrafiscal. Em diversos países o IVA é utilizado para fins sociais (através, por exemplo, da desoneração de alguns alimentos), dado o forte apelo político deste tipo de medida, mas apenas em raros casos é utilizado para outros fins extrafiscais – setoriais, regionais ou ambientais – e sempre de forma muito mais moderada do que é feito no Brasil.

3.5. Competência dos Estados e Municípios e Repartição de Receitas

Propõe-se que os estados e municípios tenham autonomia na fixação de suas alíquotas do IBS, ou seja, a alíquota do imposto seria uniforme para todos os bens e serviços dentro de cada ente federativo, mas poderia variar entre estados e entre municípios.

Esta opção justifica-se pela necessidade de manter a autonomia federativa dos estados e municípios brasileiros, em especial quando se considera que o ICMS responde pela maior parte da receita dos estados brasileiros e o ISS também tem grande relevância no âmbito municipal.

Sendo o IBS um tributo sobre o consumo, a elevação ou redução da alíquota estadual ou municipal implica onerar mais ou menos os consumidores do estado ou município. Neste modelo, cria-se um ambiente de responsabilidade política em que se contrapõem de forma transparente o poder público e os cidadãos-consumidores-eleitores dos estados e municípios.

Na transição para o IBS seria definida uma alíquota estadual de referência, que é a que repõe a receita de ICMS do conjunto dos estados, bem como uma alíquota municipal de referência, que reporia a arrecadação total de ISS no país (a formação da alíquota do IBS é detalhada adiante). A alíquota de referência seria adotada automaticamente para todos os estados e municípios, que teriam, no entanto, a possibilidade de, por lei, estabelecer uma alíquota superior ou inferior à de referência.

Nas operações interestaduais ou intermunicipais, para contribuintes ou não contribuintes, seria aplicada a alíquota do estado e do

resultado seria, inevitavelmente, um aumento do nível de contencioso com custo para os contribuintes e para o fisco.

município de destino do bem ou serviço.¹⁸ A arrecadação seria centralizada e gerida conjuntamente pela União, os estados e os municípios, conforme se detalha adiante.

A distribuição da receita entre os estados e municípios seria definida com base em dois parâmetros: um critério permanente e um ajuste temporário, destinado a garantir uma transição suave na distribuição federativa da arrecadação, a qual se estenderia por cinquenta anos.

O critério permanente seria a distribuição da receita com base no princípio do destino, pelo qual, nas operações interestaduais e intermunicipais, a receita pertence integralmente ao estado e ao município de destino, onde está localizado o consumidor do bem ou serviço.¹⁹

Já o ajuste temporário seria feito de modo compensar a perda ou ganho do estado ou município decorrente da mudança da distribuição atual da receita do ICMS ou ISS para a distribuição da receita das parcelas estadual e municipal do IBS com base no destino. Este ganho ou perda seria apurado em cada um dos oito anos da transição dos tributos atuais para o IBS e corrigido pela inflação. Nos primeiros vinte anos o ajuste seria integral, ou seja, na distribuição da receita haveria uma complementação/dedução correspondente ao valor real das perdas/ganhos apuradas por cada um dos estados e municípios. Nos trinta anos seguintes esta compensação seria progressivamente reduzida, até ser extinta cinquenta anos após o início da transição.

Na prática, este modelo significa que as receitas estaduais e municipais seriam muito pouco afetadas durante o período inicial de vinte anos e afetadas de forma muito suave ao longo dos trinta anos subsequentes. Ou seja, enquanto para os contribuintes a transição para o novo modelo de tributação duraria dez anos, a transição na distribuição federativa da receita seria mais longa, se estendendo por 50 anos. Adicionalmente, como o efeito esperado da reforma do sistema tributário é um aumento do PIB potencial, o eventual impacto negativo da

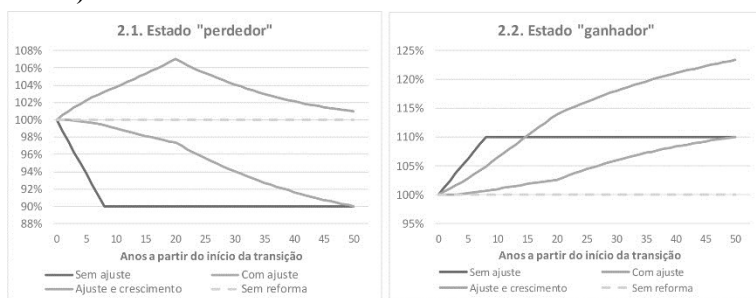
¹⁸ A título de exemplo, numa venda de São Paulo para Belo Horizonte, a alíquota aplicada na operação seria a soma da alíquota federal, com a alíquota de Minas Gerais e a alíquota de Belo Horizonte.

¹⁹ Há diversas formas de implementar o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Na proposta, a distribuição da receita para o estado e o município de destino é feita a partir da arrecadação centralizada do imposto, com base em informações das notas fiscais eletrônicas. Tal modelo só é viável por conta do grande avanço do Brasil na adoção de documentos fiscais eletrônicos.

mudança para as receitas de alguns estados tende a ser compensado pelo aumento da arrecadação decorrente do maior crescimento.

Nos gráficos 2.1 e 2.2, apresenta-se o impacto da reforma sobre a receita de dois estados hipotéticos: um que perderia 10% da receita de ICMS com a transição para o destino e outro que ganharia 10% da receita. A linha amarela pontilhada corresponde ao que seria arrecadado de ICMS caso não houvesse a adoção do IBS. A linha azul mostra como evoluiria a receita do estado, caso fosse aplicada apenas a regra permanente de distribuição. A linha laranja mostra como evoluiria a receita do estado com a regra de ajuste temporário. Por fim, a linha cinza mostra a evolução da receita do estado incorporando também uma hipótese de maior crescimento da economia em decorrência da reforma.

Gráfico 2. Receita Estadual (% do cenário com manutenção do ICMS)



Notas. Cenários elaborados com a hipótese de crescimento real da economia (sem o impacto positivo da reforma) de 2% ao ano. Para a construção do cenário que considera também o impacto positivo da reforma sobre o crescimento (linha cinza) supôs-se que a reforma elevaria a taxa de crescimento do PIB potencial em 0,5 pontos percentuais ao ano durante os primeiros 20 anos e 0,05 p.p. ao ano nos 30 anos subsequentes. Elaboração própria.

Como se nota, a adoção do ajuste temporário minimiza muito o efeito da transição sobre as finanças estaduais e municipais. Adicionalmente, quando considerado o efeito positivo da reforma tributária sobre o crescimento, mesmo um estado ou município potencialmente “perdedor” poderia ser beneficiado.

O ajuste temporário na repartição federativa da receita do IBS seria feito apenas para a parcela da receita correspondente à alíquota de referência. Eventuais aumentos ou reduções nas alíquotas estaduais ou

municipais relativamente à alíquota de referência seriam distribuídas imediatamente pelo princípio do destino, ou seja, onerariam ou beneficiariam apenas os consumidores dos estados ou municípios que promoveram a mudança.

O modelo proposto de ajuste na distribuição federativa da receita, caracterizado por uma transição de 50 anos, tem várias vantagens. A primeira é que permite um ajuste muito gradual nas finanças estaduais e municipais. A segunda é que, ao dar tempo para que os estados e municípios se ajustem de forma não traumática às mudanças, torna dispensável a compensação de perdas de receitas estaduais e municipais pelo governo federal – tema que sempre gerou muita controvérsia em debates anteriores sobre a reforma tributária.

Por fim, vale mencionar que a reforma dos tributos sobre bens e serviços e do modelo de repartição federativa da receita abre espaço para que também sejam revistos os critérios de distribuição da parcela estadual do IBS transferida aos municípios (correspondente à atual cota-parte do ICMS, que é a parcela de 25% do ICMS transferida aos municípios). Há um amplo consenso de que os atuais critérios de partilha da cota-parte do ICMS (pelos quais três quartos do total são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado no município e um quarto por lei estadual) geram muitas distorções, beneficiando desproporcionalmente municípios pequenos ou médios onde estão instaladas grandes unidades produtoras.

A proposta é que a parcela da cota-parte do ICMS atualmente distribuída proporcionalmente ao valor adicionado passe a ser distribuída proporcionalmente à população, quando da migração para o IBS. Tal mudança resultaria em uma distribuição da receita muito mais compatível com a efetiva necessidade de receita dos municípios.

3.6. Formação da alíquota do IBS

O atual modelo de partilha de receitas e de vinculação constitucional de receitas que caracteriza o regime fiscal brasileiro gera grande rigidez orçamentária.

Um exemplo desta rigidez é a destinação da receita do ICMS. De cada R\$ 100,00 arrecadados de ICMS, R\$ 25,00 pertencem aos municípios. E da parcela restante, 25% (R\$ 18,75) são vinculados à educação e 12% (R\$ 9,00) à saúde. Isto significa que dos R\$ 100,00 arrecadados, apenas R\$ 47,25 estão disponíveis para livre aplicação pelo

estado. Em muitos estados a rigidez é ainda maior, por conta de vinculações adicionais estabelecidas nas constituições estaduais.

Este sistema torna muito difícil uma gestão racional do orçamento. A título de exemplo, se um estado quiser ampliar as despesas em segurança pública em R\$ 1 bilhão e financiar este aumento de despesas aumentando a alíquota do ICMS, ele terá de arrecadar R\$ 2,1 bilhões a mais e destinar, compulsoriamente, R\$ 1,1 bilhão a outras finalidades.

O excesso de vinculações de receita contribui também para o excesso de benefícios tributários no país. Como o orçamento é muito rígido, sempre que possível, os governos buscam alcançar objetivos de políticas públicas através de benefícios ou mudanças nas normas tributárias. Trata-se de uma forma menos transparente e, usualmente, menos eficiente de implementar políticas públicas comparativamente ao uso de recursos orçamentários, além de tornar a legislação tributária muito mais complexa.

Mantidas as atuais regras de partilha e vinculação de receitas, a fusão de diversos tributos em um único imposto agravaria ainda mais o problema da rigidez orçamentária. No caso do IBS, por exemplo, se as atuais destinações do IPI, da Cofins e do PIS fossem convertidas em destinações fixas da parcela federal do novo imposto, aumentaria a rigidez orçamentária para a União.

O ideal seria resolver o problema da rigidez reduzindo o máximo possível as vinculações e delegando a alocação de recursos ao orçamento. Esta é, entretanto, uma mudança politicamente complexa. Neste contexto, propõe-se que, na criação do IBS, seja feita uma mudança no regime de partilha e de vinculações dos cinco tributos absorvidos pelo novo imposto, que reduza a rigidez orçamentária, sem, no entanto, afetar as destinações atuais de recursos, como se explica a seguir.

A proposta é que cada parcela da receita do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI que hoje tem uma destinação definida por conta de critérios de partilha ou vinculação constitucional seja incorporada no novo imposto como uma sub-alíquota do IBS (denominada “alíquota singular”), cuja gestão caberia à União, aos estados ou aos municípios, na proporção da receita de cada um dos tributos substituídos pelo IBS. Este modelo não afeta os contribuintes, para quem importa apenas a alíquota total, mas reduz muito a rigidez orçamentária, ao permitir que cada alíquota singular seja gerenciada individualmente.

Na Tabela 2 apresenta-se um exemplo de como seria composta a alíquota do IBS – em termos de alíquotas singulares – supondo que a alíquota total do imposto fosse de 25% e tendo por base os atuais critérios de partilha e vinculação de receitas de cada um dos tributos substituídos pelo IBS definidos na Constituição Federal.

Tabela 2. Composição inicial da alíquota do IBS

	Alíquota Singular	Tributo Atual		Alíquota Singular	Tributo Atual
Gerenciável pela União	9,2%		Gerenciável pelos Estados	13,8%	
Parcela Federal		PIS/Cofins e IPI	Parcela Estadual		ICMS
Livre	2,90%	Cofins	Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%		Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	PIS	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		Parcela Municipal		
Fundos Regionais	0,04%		Cota Parte	3,44%	
Parcela Estadual		IPI	Gerenciável pelos Municípios	2,0%	
FPE	0,26%		Parcela Municipal		ISS
FPEX	0,12%		Educação	0,50%	
Parcela Municipal			Saúde	0,30%	
FPM	0,30%		Livre	1,21%	
			Total	25,0%	

Nota. Alíquotas estimadas com base na arrecadação em 2015 dos tributos substituídos pelo IBS, conforme dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. As parcelas estaduais e municipais correspondentes ao atual IPI incorporam tanto a destinação ao FPE e FPM como a compensação pela exportação de manufaturados (FPEX). Não se considerou o efeito da Desvinculação de Receitas da União (DRU), nem a vinculação federal de parcela da receita do IPI para educação e saúde, pois esta vinculação está suspensa, nos termos da Emenda Constitucional n. 95, de 2016.

As alíquotas singulares poderiam ser alteradas por lei de cada um dos entes, podendo inclusive comportar outras vinculações de receita definidas nas constituições estaduais. Para garantir a autonomia federativa, as alíquotas singulares correspondentes às parcelas estadual e municipal gerenciadas pela União e aquelas correspondentes à parcela municipal gerenciada pelos estados não poderiam ser reduzidas. As alíquotas singulares correspondentes à parcela dos atuais tributos destinada a ações de saúde e educação tampouco poderiam ser reduzidas.

Este modelo tem várias vantagens. A primeira, já mencionada, é a menor rigidez orçamentária. A título de exemplo, se um estado qui-

sesse ampliar as despesas com segurança pública e financiar esta expansão aumentando alíquota estadual do IBS poderia fazê-lo incrementando apenas a alíquota singular correspondente à parcela livre gerenciada pelo estado, não afetando outras receitas e despesas.

Outra vantagem é a maior transparência, pois a decomposição da alíquota tornaria transparente para os consumidores-eleitores a destinação do imposto, permitindo a discussão democrática dos custos e benefícios das políticas que estão sendo financiadas. O modelo também evitaria formas pouco transparentes de gestão da política fiscal, como ocorreu no final dos anos 90, quando a União elevou a alíquota da Cofins (e simultaneamente desvinculou parte da receita das contribuições sociais) como forma de elevar o superávit primário da União. No modelo proposto isto poderia ser feito de forma direta e transparente através da elevação da alíquota singular correspondente à parcela livre da União.

Por fim, também seriam evitadas tensões federativas decorrentes da redução, pela União, da alíquota de impostos que têm parte da receita destinada aos estados e municípios, como ocorreu em diversas situações em que o governo federal reduziu a alíquota do IPI – imposto em que mais de 50% da receita é destinada aos entes subnacionais.

3.7. Interação com o SIMPLES Nacional

Embora o CCiF entenda que o SIMPLES Nacional precise ser reformulado para eliminar algumas distorções do atual modelo, este é um tema que merece uma discussão específica, a ser realizada posteriormente. De qualquer modo, não há dúvida de que a simplificação do modelo de tributação de bens e serviços é condição necessária para uma eventual revisão do SIMPLES.

Neste contexto, em um primeiro momento o CCiF propõe que as empresas do SIMPLES possam optar entre duas alternativas:

- a) Manutenção do SIMPLES no formato atual, apenas substituindo a referência ao PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI por uma referência ao IBS, mas mantendo a destinação atual da receita aos estados e municípios. Nesta alternativa, as empresas do SIMPLES não se apropriariam de crédito do IBS nem transfeririam créditos do imposto.
- b) Adoção do regime normal de débito e crédito do IBS, observadas as mesmas condições aplicadas às demais empresas. Nesta alter-

nativa, a alíquota do SIMPLES incidente sobre o faturamento seria reduzida em montante equivalente às parcelas atualmente destinadas ao PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI. As demais incidências do SIMPLES sobre o faturamento (correspondentes ao IRPJ, CSLL e contribuição patronal para a previdência) seriam mantidas.

De modo geral, a tendência é que as empresas do SIMPLES que vendem mercadorias ou prestem serviços a consumidores finais (que são a grande maioria) optem pela primeira alternativa enquanto que as empresas do SIMPLES que estão no meio da cadeia de produção e comercialização (que são minoria) adotem a segunda opção.

A transição para as empresas do SIMPLES seria feita de forma gradual, ao longo de dez anos, no mesmo ritmo da transição dos tributos atuais para o IBS.

Para as empresas do lucro presumido não haveria qualquer diferenciação, sendo adotado o regime normal do IBS. Ou seja, o regime de lucro presumido, que pertence à esfera do imposto de renda, não afetaria a tributação de bens e serviços (ao contrário do que ocorre hoje no caso do PIS e da Cofins).

3.8. Legislação

A criação do IBS, bem como a progressiva redução e posterior extinção dos cinco tributos substituídos pelo novo imposto e a transição na distribuição federativa da receita exigem uma emenda constitucional. O CCiF entende que o texto constitucional pode ser detalhado no que se refere à transição dos tributos atuais e à distribuição federativa da receita, mas deve ser o mais enxuto possível no que se refere ao IBS.

Há vários motivos para que o texto constitucional sobre o IBS (e, de modo geral, sobre o sistema tributário) seja simples e objetivo. Por um lado, a forma de organização da atividade econômica está mudando rapidamente com o avanço da economia digital, e é importante que a legislação seja flexível para acompanhar essas mudanças. Por outro lado, o excesso de detalhamento sobre matérias tributárias na Constituição abre espaço para divergências de interpretação (que poderiam ser resolvidas de forma mais ágil na legislação infraconstitucional), contribuindo para ampliar o contencioso tributário.

O detalhamento da legislação sobre o IBS caberia à lei complementar, uma vez que se trata de imposto nacional, de competência

da União, dos estados e dos municípios. Também haveria um único regulamento, emitido pelo governo federal com base em parâmetros definidos de comum acordo entre representantes das três esferas de governo.

3.9. Administração do imposto e contencioso

A cobrança do imposto seria centralizada e gerida de forma coordenada pela União, pelos estados e pelos municípios, a exemplo do que já é feito hoje para o SIMPLES Nacional. A distribuição da arrecadação entre os diversos entes da federação seria feita de forma automática segundo os critérios já explicitados nesta nota técnica.

A fiscalização do imposto também seria feita de forma coordenada e harmonizada, com a participação dos fiscos das três esferas de governo. Como este é um tema importante para o adequado funcionamento do imposto, o CCiF iniciou uma agenda de discussões com representantes das administrações tributárias federal, estadual e municipal sobre qual a melhor forma de organizar a atuação conjunta na gestão e fiscalização do imposto.

Propõe-se que o contencioso administrativo seja específico para o IBS, pois se trata de um tributo que é, simultaneamente, federal, estadual e municipal. A forma pela qual seria estruturado o contencioso administrativo do IBS está sendo discutida por um grupo de especialistas.

Por fim, por se tratar de um imposto de âmbito nacional, entende-se que o contencioso judicial deve ser processado pela Justiça Federal.

3.10. Imposto seletivo

Como mencionado anteriormente, pela proposta do CCiF o IBS seria complementado por um imposto seletivo federal, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular. Este é o caso, sobretudo, de produtos do fumo e de bebidas alcoólicas.

A proposta é que o imposto seletivo tenha incidência monofásica, sendo devido apenas na etapa de produção e nas importações. O imposto poderia ser cobrado por unidade de produto (*ad rem*) ou proporcionalmente ao valor dos bens e serviços tributados (*ad valorem*),

ou ambos, nos termos definidos em legislação ordinária. O imposto cobrado seria considerado custo do adquirente, não gerando crédito nas etapas subsequentes de comercialização.

A introdução do imposto seletivo se daria de forma gradual, através da progressiva elevação das alíquotas. A proposta é que a elevação das alíquotas do imposto seletivo se dê simultaneamente à elevação das alíquotas do IBS, ao longo do período de transição de oito anos.

Vale notar que, ao contrário do IBS, que é um imposto com finalidade arrecadatória, o imposto seletivo tem finalidade puramente extrafiscal (regulatória).

4. Comentários Finais

Esta nota técnica apresenta as linhas gerais da proposta do CCiF de reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. O cerne de proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, cujas características refletem as melhores práticas internacionais.

A proposta de migração do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços para um modelo do tipo IVA, que busca aproximar o Brasil do praticado no resto do mundo, nada tem de original. Esta proposta vem sendo defendida por vários especialistas pelo menos desde meados dos anos 1980.

A novidade da proposta está no padrão de transição, tanto para as empresas (transição progressiva ao longo de dez anos) quanto para a distribuição federativa da receita do IBS (transição em cinquenta anos). Tal modelo de transição, além de não alterar a carga tributária, permite minimizar muitas das resistências encontradas em propostas anteriores de reforma tributária, por parte tanto das empresas quanto dos entes da federação. Outra novidade é a proposta de substituição do atual modelo de partilha e vinculações constitucionais de receita por um modelo em que a alíquota do imposto é composta por várias alíquotas singulares, não afetando a distribuição atual das receitas, mas reduzindo muito a rigidez orçamentária.

Em boa medida, as inovações propostas no modelo de transição (especialmente no que diz respeito à distribuição federativa da receita) só são possíveis porque o Brasil avançou muito na informatização

de documentos e obrigações tributárias, especialmente através da nota fiscal eletrônica (NF-e).

É importante notar que o modelo proposto não é uma proposta fechada, mas sim uma contribuição para o debate sobre o aprimoramento do sistema tributário do país, que também pode ser melhorada. O próprio CCI-F segue discutindo alguns detalhes técnicos da proposta e irá divulgar notas técnicas à medida em que avançar nesses estudos.

Os benefícios esperados das mudanças propostas são muitos. Por um lado, a grande simplificação do modelo de tributação de bens e serviços contribuiria para redução expressiva do custo de conformidade tributária (custo de *compliance*), bem como do litígio sobre matéria tributária. Em particular, a simplificação poderia até permitir o lançamento de ofício do imposto para os contribuintes de menor porte, que teriam como obrigação apenas o registro de compras e vendas através do sistema de nota fiscal eletrônica. No agregado, a mudança representaria uma expressiva melhora do ambiente de negócios do país.

Por outro lado, as mudanças propostas tendem a contribuir para a ampliação da taxa de investimento de duas formas: pela redução do custo dos bens de capital (resultado da eliminação da cumulatividade); e pelo aumento da segurança jurídica das empresas, consequência da grande simplificação do sistema tributário.

Por fim, e principalmente, as mudanças propostas tendem a tornar o sistema tributário brasileiro muito mais neutro, eliminando distorções alocativas que afetam negativamente a produtividade. Embora um cálculo preciso do impacto das mudanças seja quase impossível de ser feito – pois dependeria da análise de cada uma das distorções setoriais existentes –, é possível estimar que o impacto positivo sobre a produtividade seria significativo. Uma mudança no sistema tributário na linha proposta seria, provavelmente, a medida da agenda de reformas microeconômicas com maior impacto sobre a produtividade e o PIB potencial do país em um horizonte de dez a vinte anos.

A reforma nos termos propostos não afeta a carga tributária, mas melhora significativamente a qualidade do nosso sistema tributário, tornando-o mais simples, transparente e neutro, e beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil.

Desenho Jurídico e Definição do Contribuinte Legal do IBS²⁰

Julho de 2017

Resumo

A ideia desta Nota Técnica, produzida no âmbito do Grupo de Arquitetura Jurídica (GAJ) do CCiF, é identificar o formato jurídico e a redação legal mais adequados para a definição legal do contribuinte do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Para atender ao desenho econômico do imposto, a identificação do contribuinte deve estar atrelada à venda de bens e serviços, independente da pessoa que realiza o fato (física ou jurídica). Além disso, tem se mostrado salutar no debate sobre a reforma dos impostos sobre o consumo no Brasil, a elucidação do contribuinte de fato, deixando em relevo a neutralidade dessa carga tributária para as empresas, que são meros agentes arrecadadores.

Introdução

O contribuinte do imposto incidente sobre o consumo é consumidor final. A preponderância da eficiência em detrimento dessa lógica econômica *a priori*, impõe, contudo, que a cobrança seja feita sobre as empresas envolvidas na cadeia de produção e circulação dos bens e serviços. Transforma-se, assim, o imposto sobre o consumo em um imposto sobre o valor agregado (IVA).

Do ponto de vista jurídico, há duas formas de cobrar-se o imposto sobre o consumo dos vendedores de bens e serviços, que seriam os sujeitos passivos da obrigação tributária: tornando-os contribuintes (daí a origem das expressões “contribuinte de direito” e “contribuinte

²⁰ Nota elaborada com a participação de Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado, enquanto integrantes do CCiF.

de fato”) ou responsáveis. Do ponto de vista da legislação e da jurisprudência brasileiras, a eleição como contribuinte ou responsável impõe diferentes consequências no que diz respeito aos meios de cobrança à aplicação de medidas penais (apropriação indébita).

Há outra questão relevante no que diz respeito à definição dos contribuintes do IVA: a diferenciação (ou não) entre pessoas físicas e jurídicas. A alternativa do IVA como forma de tributação do consumo dirige a cobrança às pessoas jurídicas: além de aqui os contribuintes estarem mais concentrados, elas são mais controláveis e, portanto, mitiga-se a sonegação. Entretanto, a neutralidade desejada para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) impõe que não se faça diferenciação entre vendedores de bens e serviços organizados ou não como pessoas jurídicas. O desafio, portanto, é definir o contribuinte do IBS de modo que seja preservada a neutralidade (todos que praticam vendas de bens e serviços devem ser estar incluídos) sem imposição de ônus de cumprimento desproporcionais aos particulares e ao Estado.

1. A Experiência Internacional

Ao pesquisar no Google por “taxpayer VAT”, os primeiros resultados referiam-se à **República das Filipinas**. Mas, não há nada de tão diferente ou inovador em seu modelo, comparativamente à União Europeia (berço do IVA) e aos modelos mais recentes de IVA (Austrália, Nova Zelândia e Bósnia), mas há um imposto direto que deve ser pago pelos não contribuintes (chamados de “NON-VAT”) e que não gera crédito. Sua alíquota é bem menor (3% comparativamente à alíquota regular de 12% para o IVA) e ele é chamado de “Percentage Tax”. Os critérios para a definição dos contribuintes do VAT são: (i) forma de organização dos negócios (tipos societários); (ii) faturamento anual (superior a PHP 1.910.000, o que equivale a USD 37.600,00) e (iii) natureza do negócio. Em razão da vagueza para definição dos critérios (i) e (iii), indica-se apenas o critério de faturamento como relevante, conforme o Manual Mundial de IVAs elaborado pela E&Y.

As diretivas da **União Europeia** não indicam o critério de faturamento e não há distinção entre pessoas físicas e jurídicas, muito embora em seu site haja afirmação genérica de que as pessoas físicas não são contribuintes porque em geral não realizam negócios. O critério utilizado pelas diretivas é a realização de qualquer atividade econômica, de forma independente (para excluir os empregados), ainda que sem

finalidade lucrativa (artigo 9). São consideradas como atividades econômicas: (i) produtores, (ii) vendedores; (iii) prestadores de serviços; (iv) mineração e agricultura; (v) profissões independentes; (vi) exploração de bens tangíveis ou intangíveis com finalidade lucrativa e habitualidade; e (vii) venda ocasional de veículos considerados novos para outros estados europeus. A realização de atividade econômica pressupõe regularidade, com exceção da venda interestadual de veículos novos, mas há uma faculdade para que os Estados-membros tributem a realização ocasional de qualquer atividade econômica, inclusive venda de edifícios e terrenos (artigo 12).

A **Bósnia** segue integralmente o critério e as definições da União Europeia, diferenciando-se apenas pela restrição da incidência do IVA aos negócios com finalidade lucrativa.

A Nova Zelândia e a Austrália não têm definição autônoma de contribuinte (*taxpayer*) em suas legislações.

No caso da **Austrália**, a definição aparece no Capítulo relativo às atividades tributáveis (*taxable activities*), com a rubrica de “responsável” (*liability for GST on taxable supplies*): “you must pay the GST payable on any taxable supply that you make” (Section 9-40)²¹. O fato gerador na legislação australiana é definido como o fornecimento de bens ou serviços, de forma onerosa, no contexto de atividade empresarial, por pessoas obrigadas ao registro (Subdivision 9-A). Estão obrigados a se registrar todos aqueles que realizem atividade econômica e tenham volume de negócios (*turnover*) anual acima de AUD 50.000 para pessoas jurídicas com finalidade lucrativa e acima de AUD 100.000 para pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa (Division 23). O percentual pode ser alterado por ato infralegal e o relativo a pessoas jurídicas com finalidade lucrativa está atualmente em AUD 75.000 (equivalente a USD 59.400,00).

A **Nova Zelândia** define o contribuinte apenas de forma implícita por meio da definição de *taxable supplies*: “any activity which is carried on continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve supply goods and services”. Do mesmo modo que a Austrália, acaba limitando a definição de contribuintes por meio daqueles que ficam ou não obrigados a se registrar. O limite do *turnover* para estar dispensado do registro de contribuintes na Nova Zelândia é de NZD 60.000 anuais (equivalentes a USD 44.100,00), que pode ser alterado por ato infralegal. Há também

²¹ Essa definição, que na verdade remete ao conceito de fato gerador, foi a adotada no modelo de ICMS do Mato Grosso.

a exclusão das atividades desenvolvidas por pessoas físicas ou não, mas que sejam num contexto de recreação ou hooby.

Na **África do Sul** os critérios são similares, ou seja, o importante é a realização de atividade econômica (não importa se realizada por pessoas físicas, jurídicas, fundos etc.), mas há limite para isenção do registro, atualmente em ZAR 1.000.000 por ano (equivalente a USD 76.700,00). A definição de contribuinte também não é autônoma, remetendo àquele que pratica o fato gerador (Provision 7(2)).

2. O que utilizar para o IBS

A classificação do sujeito passivo da obrigação tributária em *responsável* ou *contribuinte* viabilizaria a cobrança do imposto dos vendedores de bens e serviços (responsáveis) mantendo-se a lógica do consumidor final como o real contribuinte do IVA (de fato e de direito). Essa diferenciação, contudo, não é observada na prática internacional. Há algumas hipóteses que podem explicar a relevância dessa diferenciação no Brasil: o abuso na utilização dos responsáveis, mediante a eleição de diversos sujeitos passivos diferentes do contribuinte que podem ser cobrados indistintamente, e o caráter formalista da dogmática jurídica, que influencia a formatação e aplicação da legislação tributária.

Essa distinção traria mais clareza aos debates, estimularia o exercício da cidadania e, potencialmente, diminuiria a sonegação (pela caracterização da prática de crime de apropriação indébita). Entretanto, há efeitos imprevisíveis nessa ruptura, considerando especialmente a ausência de experiência internacional e da singularidade da prática jurídica brasileira. Considerando (i) que a transparência sobre o ônus econômico e a qualificação do debate podem ser feitas de outras formas, especialmente após a simplificação do sistema brasileiro, e que (ii) a mitigação da sonegação por meio de penalização na esfera criminal tem sua efetividade questionável e pode ser feita no modelo atual (revisitando a aplicação da lei de crimes contra o sistema tributário), talvez não seja recomendada a utilização dessa diferenciação na legislação do IBS. O que alguns países fazem e que parece interessante é indicar nos sites do governo que contém informação sobre o IVA quem é o contribuinte de fato, ressaltando a neutralidade do imposto sobre os negócios.

Superada essa questão, a definição de contribuinte seguindo a prática internacional e visando atender à neutralidade deveria estar alinhada à prática de atividade econômica, observado um limite mínimo

de faturamento anual, evitando custos desproporcionais de cumprimento e fiscalização.

A definição remissiva da legislação australiana indica objetividade (é contribuinte aquele que realiza o fato gerador). Aliada a um bom critério econômico para definição do limite de faturamento anual, provavelmente abrangerá de forma consequencial todos os negócios relevantes ao IBS.

Referências Bibliográficas

Australian Taxation Office, *GST*, disponível em <https://www.ato.gov.au/Business/GST/How-GST-works/>.

E&Y, *2017 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*, disponível em [http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-sales-tax-guide-coun try-list](http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-sales-tax-guide-coun-try-list).

Federal Register of Legislation [Australia], *A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999*, disponível em <https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>.

Indirect Taxation Authority of Bosnia and Herzegovina, *Law on Value Added Tax*, disponível em http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/eng/Porezi/PDV/Law_on_VAT_BiH.pdf.

_____. *General Information on VAT System in Bosnia and Herzegovina*, disponível em http://www.uino.gov.ba/en/Porezi/PDV/Opce_informacije.html. Inland Revenue, *GST (Goods and Services Tax)*, disponível em <http://www.ird.govt.nz/gst/gst-index.html>.

New Zealand Legislation, *Goods and Services Tax Act 1985*, disponível em <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DLM81035.html>.

South African Government, *Value-Added Tax Act 1991*, disponível em <http://www.gov.za/documents/value-added-tax-act-12-may-2015-0846>.

South Africa Revenue Services (SARS), *VAT*, disponível em <http://www.sars.gov.za/TaxTypes/VAT/Pages/default.aspx>.

Taxation and Customs Union [European Commission], *Taxable Persons under EU VAT rules*, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-persons-under-eu-vat-rules-en.

The EU's Common System of Value Added Tax (VAT), *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of*

value added tax, disponível em http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CE_LEX:32006L0112&from=EN.

Value Added Tax in South Africa, <http://www.sars.gov.za/Tax-Types/VAT/Pages/default.aspx>. Acesso em 07 de julho de 2016.

Anexo I - Excertos dos dispositivos legais analisados

União Europeia

TITLE III

TAXABLE PERSONS

Article 9

1. 'Taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.

Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as 'economic activity'. The exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity.

2. In addition to the persons referred to in paragraph 1, any person who, on an occasional basis, supplies a new means of transport, which is dispatched or transported to the customer by the vendor or the customer, or on behalf of the vendor or the customer, to a destination outside the territory of a Member State but within the territory of the Community, shall be regarded as a taxable person.

Article 10

The condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

Article 11

After consulting the advisory committee on value added tax (hereafter, the 'VAT Committee'), each Member State may regard as a

single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organisational links.

A Member State exercising the option provided for in the first paragraph, may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision.

Article 12

1. Member States may regard as a taxable person anyone who carries out, on an occasional basis, a transaction relating to the activities referred to in the second subparagraph of Article 9(1) and in particular one of the following transactions:

(a) the supply, before first occupation, of a building or parts of a building and of the land on which the building stands;

(b) the supply of building land.

2. structure fixed to or in the ground.

For the purposes of paragraph 1(a), 'building' shall mean any

Member States may lay down the detailed rules for applying the criterion referred to in paragraph 1(a) to conversions of buildings and may determine what is meant by 'the land on which a building stands'.

Member States may apply criteria other than that of first occupation, such as the period elapsing between the date of completion of the building and the date of first supply, or the period elapsing between the date of first occupation and the date of subsequent supply, provided that those periods do not exceed five years and two years respectively.

3. For the purposes of paragraph 1(b), 'building land' shall mean any unimproved or improved land defined as such by the Member States.

Article 13

1. States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be regarded as taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with those activities or transactions.

However, when they engage in such activities or transactions, they shall be regarded as taxable persons in respect of those activities

or transactions where their treatment as non-taxable persons would lead to significant distortions of competition.

In any event, bodies governed by public law shall be regarded as taxable persons in respect of the activities listed in Annex I, provided that those activities are not carried out on such a small scale as to be negligible.

2. Member States may regard activities, exempt under Articles 132, 135, 136, 371, 374 to 377, and Article 378(2), Article 379(2), or Articles 380 to 390, engaged in by bodies governed by public law as activities in which those bodies engage as public authorities.

Bósnia Herzegovina

IV – TAXPAYERS

Article 12 Definitions

A taxpayer shall be any person who independently carries out any economic activity.

Within the meaning of paragraph 1 of this Article “activity” shall be taken to include the activity of a manufacturer, trader or supplier of services performed with a view to generating income, including the activity of exploitation of natural resources, agriculture, forestry and professional activities.

“Economic activity” shall be taken to include the exploitation of property or property rights with a view to generating income

The taxpayer shall be the person in whose name and for whose account goods or services are supplied or goods imported.

The taxpayer shall also be the person who supplies goods or services or imports goods in his own name, but for the account of another.

The State and its authorities, Entity authorities, District authorities and authorities of local self-government, as well as legal entities founded under the law for the purpose of carrying out activities falling within the scope of activities performed by administrative authorities, shall not be considered taxpayers within the meaning of this Law if they supply goods and services within the activities and transactions in which they engage as administrative authorities.

The bodies referred to in paragraph 6 of this Article shall be considered taxpayers if they supply goods and services, where such supply of goods and services or transactions are carried out in competition with companies in private ownership.

Article 13 Persons liable to pay VAT

The persons who, within the meaning of this Law, are liable to pay VAT shall be:

- 1. taxpayers who perform the supply of goods and services on which VAT is chargeable;*
- 2. a tax representative appointed by a taxpayer who does not have a seat or a permanent business unit in BiH, and who performs the supply of goods or services in BiH;*
- 3. a recipient of services purchased in furtherance of business purposes, if the provider of the services, not based in BiH, referred to in point 2 of this paragraph has not appointed a tax representative;*
- 4. any person who shows VAT on an invoice or some other document serving as an invoice (hereinafter: invoice) and who, according to this Law, is not required to calculate and pay VAT;*
- 5. in the case of importations, the recipient of the goods, or the customs debtor determined in accordance with customs regulations; and*
- 6. the recipient of goods and services relating to the construction of immovable property under Chapter XII of this Law.*

Nova Zelândia

6 Meaning of term taxable activity

- (1) For the purposes of this Act, the term taxable activity means—*
 - (a) any activity which is carried on continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve, in whole or in part, the supply of goods and services to any other person for a consideration; and includes any such activity carried on in the form of a business, trade, manufacture, profession, vocation, association, or club;*
 - (b) without limiting the generality of paragraph (a), the activities of any public authority or any local authority.*

. (2) *Anything done in connection with the beginning or ending, including a premature ending, of a taxable activity is treated as being carried out in the course or furtherance of the taxable activity.*

. (3) *Notwithstanding anything in subsections (1) and (2), for the purposes of this Act the term taxable activity shall not include, in relation to any person,—*

. (a) *being a natural person, any activity carried on essentially as a private recreational pursuit or hobby; or*

. (aa) *not being a natural person, any activity which, if it were carried on by a natural person, would be carried on essentially as a private recreational pursuit or hobby; or*

. (b) *any engagement, occupation, or employment under any contract of service or as a director of a company, subject to subsection (4); or:*

. (c) *any engagement, occupation, or employment—*

(i) *pursuant to the Members of Parliament (Remuneration and Services) Act 2013 or the Governor-General Act 2010:*

(ii) *as a Judge, Solicitor-General, Controller and Auditor-General, or Ombudsman:*

(ia) *pursuant to an appointment made by the Governor-General or the Governor-General in Council and evidenced by a warrant or by an Order in Council or by a notice published in the Gazette in accordance with section 2(2) of the Official Appointments and Documents Act 1919:*

(iii) *as a Chairman or member of any local authority or any statutory board, council, committee, or other body, subject to subsection (4); or*

. (d) *any activity to the extent to which the activity involves the making of exempt supplies.*

. (4) *Despite subsection (3)(b) and (c)(iii), if a director, member, or other person referred to in those paragraphs is paid a fee or another amount in relation to their engagement, occupation, or employment in circumstances in which they are required to account for the payment to their employer, the payment is treated as consideration for a supply of services by the employer to the person who made the payment to the director, member, or other person.*

. (5) *For the purposes of subsections (3)(b), (c)(iii), and (4), if a person in carrying on a taxable activity, accepts an office, any services supplied by that person as holder of that office are deemed to be supplied in the course or furtherance of that taxable activity.*

[...]

Part 8 Registration

51 Persons making supplies in course of taxable activity to be registered

. (1) *Subject to this Act, every person who, on or after 1 October 1986, carries on any taxable activity and is not registered, becomes liable to be registered—*

. (a) *at the end of any month where the total value of supplies made in New Zealand in that month and the 11 months immediately preceding that month in the course of carrying on all taxable activities has exceeded \$60,000 (or such larger amount as the Governor-General may, from time to time, by Order in Council declare): provided that a person does not become liable to be registered by virtue of this paragraph where the Commissioner is satisfied that the value of those supplies in the period of 12 months beginning on the day after the last day of the period referred to in the said paragraph will not exceed that amount:*

. (b) *at the commencement of any month where there are reasonable grounds for believing that the total value of the supplies to be made in New Zealand in that month and the 11 months immediately following that month will exceed the amount specified in paragraph (a): provided that any such person shall not become liable where the Commissioner is satisfied that that value will exceed that amount in that period solely as a consequence of—*

. (c) *any ending of, including a premature ending of, or any substantial and permanent reduction in the size or scale of, any taxable activity carried on by that person; or*

. (d) *the replacement of any plant or other capital asset used in any taxable activity carried on by that person; or*

. (e) *the supply, to persons who are non-residents but are physically present in New Zealand, of telecommunications services that are treated as being supplied in New Zealand under sections 8(6) and 8A.*

. (1B) *For the purposes of determining under subsection (1) the liability of a unit title body corporate to be registered, the value of a supply of a service made by the body corporate to a member is not included in the total value of supplies made in New Zealand by the body corporate.*

. (2) *Every person who, by virtue of subsection (1), becomes liable to be registered shall apply to the Commissioner in the prescribed form for registration under this Act, within 21 days of becoming so liable, and provide the Commissioner with such further particulars as the Commissioner may require for the purpose of registering that person.*

. (3) *Notwithstanding subsections (1) and (2), every person who satisfies the Commissioner that, on or after 1 October 1986,—*

. (a) *that person is carrying on any taxable activity; or*

. (b) *that person intends to carry on any taxable activity from a specified date,— may apply to the Commissioner in the prescribed form for registration under this Act, and provide the Commissioner with such further particulars as the Commissioner may require for the purpose of registering that person.*

. (4) *Where any person has—*

. (a) *made application for registration pursuant to subsection (2), (3), or section 54B, and the Commissioner is satisfied that that person is eligible to be registered under this Act, that person shall be a registered person for the purposes of this Act with effect from such date as the Commissioner may determine; or*

. (b) *not made application for registration pursuant to subsection (2), and the Commissioner is satisfied that that person is liable to be registered under this Act, that person shall be a registered person for the purposes of this Act with effect from the date on which that person first became liable to be registered under this Act: provided that the Commissioner may, having regard to the circumstances of the case, determine that person to be a registered person from such later date as the Commissioner considers equitable.*

. (5) *Notwithstanding anything in this Act, where any taxable activity is carried on by any non-profit body in branches or divisions, that non-profit body may apply to the Commissioner for any such branch or division to be a separate person for the purposes of this section, and if each such branch or division maintains an independent system of accounting and can be separately identified by reference to the nature of the activities carried on or the location of that branch or division, each*

such branch or division shall be deemed to be a separate person, and not a part of the non-profit body, and, where any such branch or division is a separate person pursuant to this subsection, any taxable activity carried on by that branch or division shall, to that extent, be deemed not to be carried on by the non-profit body first mentioned in this subsection.

. (5B) A unit title body corporate that is registered under this Act as a result of an application under subsection (3) made on a date (the application date) on or after the date of introduction of the Taxation (Annual Rates for 2015–16, Research and Development, and Remedial Matters) Bill must be registered with effect from a date after the application date.

. (6) The provisions of this Act relating to the determination of the value of any supply of goods and services shall apply for the purposes of this section, with the modification that no regard shall be had to any tax charged in respect of any such supply.

. (7) An application for registration under this Act purporting to be made by or on behalf of any person shall for all purposes be deemed to have been made by that person or by that person's authority, as the case may be, unless the contrary is proved.

51B Persons treated as registered

. (1) For the purposes of Parts 3 and 6, and of Part 9 of the Tax Administration Act 1994, the following are treated as registered persons:

. (a) a person who is not otherwise a registered person but who supplies goods or services, representing that tax is charged on the supply:

. (b) if goods are treated by section 5(2) as being supplied by a person—

. (i) the person selling the goods, if subparagraph (ii) does not apply; or

. (ii) the person whose goods are sold, if the person provides a notice under section 5(2)(a) to the person selling the goods and the Commissioner considers that the notice is incorrect:

(c) a person whose registration has been cancelled under section 52(5) with effect from the original date of registration:

. (d) a non-resident person referred to in section 54B(2).

- . (2) If a person referred to in subsection (1) represents that tax is being charged on a supply that they make in a taxable period, the person is liable to pay the amount of the tax.
- . (3) If a person is treated by subsection (1)(c) as being a registered person, the person is treated as being registered from the original date of registration to the date when the Commissioner cancels the registration.
- . (4) For the purposes of this Act, in relation to a supply to which section 11(1)(mb) applies, a recipient who is treated as a supplier under section 5(23)—
 - . (a) is treated as registered from the date of the supply under section 5(23); and
 - . (b) must apply under section 51(2) to the Commissioner for registration.
- . (5) A person who is treated as registered under subsection (4)(b) may ask the Commissioner to cancel their registration under section 52(2) once they have accounted for output tax as required under section 5(23).
- . (6) For the purposes of subsection (5), section 5(3) does not apply if—
 - . (a) the person seeks cancellation of their registration by the end of the taxable period in which they have accounted for the output tax under section 5(23); or
 - . (b) the Commissioner so determines, on application by the person.

Austrália

Subdivision 9-A—What are taxable supplies?

9-5 Taxable supplies

You make a **taxable supply** if:

- (a) you make the supply for *consideration; and
- (b) the supply is made in the course or furtherance of an *enterprise that you *carry on; and
- (c) the supply is *connected with Australia; and

(d) you are ^{*}registered, or ^{*}required to be registered.

However, the supply is not a ^{*}taxable supply to the extent that it is ^{*}GST-free or ^{*}input taxed.

[...]

9-20 Enterprises

(1) An **enterprise** is an activity, or series of activities, done:

(a) in the form of a ^{*}business; or

(b) in the form of an adventure or concern in the nature of trade;
or

(c) on a regular or continuous basis, in the form of a lease, licence
or other grant of an interest in property; or

(d) by the trustee of a fund that is covered by, or by an authority
or institution that is covered by, Subdivision 30-B of the ^{*}ITAA 1997
and to which deductible gifts can be made; or

(da) by a trustee of a ^{*}complying superannuation fund or, if there
is no trustee of the fund, by a person who manages the fund; or

(e) by a charity; or

(g) by the Commonwealth, a State or a Territory, or by a body
corporate, or corporation sole, established for a public purpose by
or under a law of the Commonwealth, a State or a Territory; or

(h) by a trustee of a fund covered by item 2 of the table in section
30-15 of the ITAA 1997 or of a fund that would be covered by that
item if it had an ABN.

(2) However, **enterprise** does not include an activity, or series of
activities, done:

(a) by a person as an employee or in connection with earning
^{*}withholding payments covered by subsection (4) (unless the activ-
ity or series is done in supplying services as the holder of an office
that the person has accepted in the course of or in connection with
an activity or series of activities of a kind mentioned in subsection
(1)); or

Note: Acts done as mentioned in paragraph (a) will still form part
of the activities of the enterprise to which the person provides work
or services.

- (b) *as a private recreational pursuit or hobby; or*
- (c) *by an individual (other than a trustee of a charitable fund, or of a fund covered by item 2 of the table in section 30-15 of the ITAA 1997 or of a fund that would be covered by that item if it had an ABN), or a *partnership (all or most of the members of which are individuals), without a reasonable expectation of profit or gain; or*
- (d) *as a member of a local governing body established by or under a *State law or *Territory law (except a local governing body to which paragraph 12-45(1)(e) in Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953 applies).*

(3) *For the avoidance of doubt, the fact that activities of an entity are limited to making supplies to members of the entity does not prevent those activities:*

- (a) *being in the form of a *business within the meaning of paragraph (1)(a); or*
- (b) *being in the form of an adventure or concern in the nature of trade within the meaning of paragraph (1)(b).*

(4) *This subsection covers a *withholding payment covered by any of the provisions in Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953 listed in the table.*

<i>Withholding payments covered</i>		
<i>Item</i>	<i>Provision</i>	<i>Subject matter</i>
1	Section 12-35	Payment to employee
2	Section 12-40	Payment to company director
3	Section 12-45	Payment to office holder
4	Section 12-60	Payment under labour hire arrangement, or specified by regulations

[...]

Subdivision 9-B—Who is liable for GST on taxable supplies?

9-40 Liability for GST on taxable supplies

*You must pay the GST payable on any *taxable supply that you make.*

[...]

23-5 Who is required to be registered

*You are **required to be registered** under this Act if:*

- (a) you are *carrying on an *enterprise; and
- (b) your *GST turnover meets the *registration turnover threshold.

Note: It is the entity that carries on the enterprise that is required to be registered (and not the enterprise).

23-10 Who may be registered

- (1) You may be *registered under this Act if you are carrying on an *enterprise (whether or not your *GST turnover is at, above or below the *registration turnover threshold).
- (2) You may be *registered under this Act if you intend to carry on an *enterprise from a particular date.

23-15 The registration turnover threshold

- (1) Your **registration turnover threshold** (unless you are a non-profit body) is:
 - (a) \$50,000; or
 - (b) such higher amount as the regulations specify.
- (2) Your **registration turnover threshold** if you are a non-profit body is:
 - (a) \$100,000; or
 - (b) such higher amount as the regulations specify.

23-20 Not registered for 4 years

*Despite section 23-5, you are treated as not having been *required to be registered under this Act on a day if your *registration could not take effect from that day because of subsection 25-10(1A).*

Note: Subsection 25-10(1A) provides that the date of effect of your registration must not be a day that occurred more than 4 years before the day of the Commissioner's decision to register you, unless the Commissioner is of the opinion there has been fraud or evasion.

23-99 Special rules relating to who is required to be registered or who may be registered

Chapter 4 contains special rules relating to who is ^{}required to be registered, or who may be ^{*}registered, as follows:*

Checklist of special rules		
Item	For this case ...	See:
1A	Government entities	Division 149
1B	Non-profit sub-entities	Division 63
1	Representatives of incapacitated entities	Division 58
2	Resident agents acting for non-residents	Division 57
3	Taxis	Division 144

9-69 Special rules relating to liability for GST on taxable supplies

Chapter 4 contains special rules relating to liability for GST on taxable supplies, as follows:

Checklist of special rules		
Item	For this case ...	See:
1	Company amalgamations	Division 90
2	GST groups	Division 48
3	GST joint ventures	Division 51
4	Offshore supplies other than goods or real property	Division 84
4A	Non-residents making supplies connected with Australia	Division 83
4B	Representatives of incapacitated entities	Division 58
5	Resident agents acting for non-residents	Division 57

África do Sul

Imposition of value-added tax

7. (1) Subject to the exemptions, exceptions, deductions and adjustments 40 provided for in this Act, there shall be levied and paid for the benefit of the State Revenue Fund a tax, to be known as the value-added t a x –

(a) on the supply by any vendor of goods or services supplied by him on or after the commencement date in the course or furtherance of any enterprise carried on by him; 45

(b) on the importation of any goods into the Republic by any person on or after the commencement date; and

(c) on the supply of any imported services by any person on or after the commencement date, calculated at the prescribed tax rate on the value of the supply concerned or the importation, as the case may be.

(2) Except as otherwise provided in this Act, the tax payable in terms of 5 paragraph (a) of subsection (1) shall be paid by the vendor referred to in that paragraph, the tax payable in terms of paragraph (b) of that subsection shall be paid by the person referred to in that paragraph and the tax payable in terms of paragraph (c) of that subsection shall be paid by the recipient of the imported services.

IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro²²

Março de 2017

Introdução

O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) é a matriz paradigmática da Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) respectivamente para os níveis federal e estadual-municipal de governo.

IBS é um tributo não cumulativo, em que se compensa “o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (Constituição 155, § 2º, I). Denomina-se este método de subtrativo, ou de nota fiscal (“invoice method”), ou ainda de imposto-contra-imposto. O sistema é bem simples: em cada período de apuração o contribuinte paga ao fisco a diferença entre o imposto cobrado dos clientes e o imposto pago aos provedores. Tributa-se, assim, a margem ou valor adicionado pelo contribuinte.

Os IVAs muito antigos tributavam apenas as operações com bens corpóreos móveis; eram impostos sobre mercadorias. Inspirado na indústria de transformação, admitiam crédito (ou compensação, na linguagem da Carta Magna) apenas do imposto pago na aquisição de insumos que fossem incorporados fisicamente na produção de outros bens. Este critério passou a denominar-se **crédito físico** quando os IVAs passaram a deduzir todo o IVA pago nas aquisições. Pagou IVA, credita-se; é o regime chamado de **crédito financeiro**. Na medida em que o crédito físico se transforma em raridade, essa classificação tende a ficar relegada aos desvãos da história.

²² Nota elaborada com o auxílio de Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado.

O **crédito do imposto** pago ou incorrido apresenta dificuldade em duas situações: (i) o contribuinte fornece bens ou serviços tributados e não tributados ou isentos e (ii) o imposto pago corresponde à aquisição de bem ou serviço destinado a consumo pessoal. Note-se também que comerciantes com reduzido volume de negócios, que se beneficiam de regime simplificado de tributação, em regra não têm direito a crédito pelo o imposto pago nas aquisições.

1. Provisão de bens ou serviços isentos

Há dois tipos de isenções nos IVAs:

- **Isenção plena**, em que não somente o fornecimento de bens e serviços está isenta de imposto como o imposto pago na aquisição dos bens ou de bens e serviços utilizados na produção ou comercialização são restituídos pelo fisco. A maneira de implementar essa isenção é aplicar **alíquota zero**, já que sendo “tributado” o fornecimento, justifica-se a manutenção do crédito pelo imposto pago na etapa anterior; e
- **Isenção simples**, ou apenas isenção, em que o fornecimento de bens e serviços está livre de imposto, mas o imposto pago na etapa anterior não é creditável, tornando-se, assim, ônus do contribuinte.

O direito a crédito pelo imposto pago na aquisição só existe quando os bens ou serviços adquiridos são utilizados com a **finalidade de gerar operações tributadas**. No caso de contribuinte que fornece tanto bens e serviços tributados como isentos, para não o obrigar a manter sistema contábil complexo, dois métodos foram desenvolvidos para apurar de maneira simplificada o montante creditável do imposto pago nas aquisições:

- *Proporcionalidade*: Distribui-se o total do imposto pago ou incorrido no período na proporção dos suprimentos tributados e isentos. Deduz-se a primeira parte do imposto a pagar e registra-se a segunda como custo ou despesa;
- *Proporcionalidade do resíduo*: Numa primeira etapa, distribuem-se os pagamentos de imposto entre os suprimentos tributáveis e isentos—sempre que essa atribuição possa ser feita sem ambiguidade. Em seguida, distribui-se o resíduo proporcionalmente ao valor dos suprimentos tributados e isentos.

2. Tratamento do consumo pessoal

Legislações de IVA estabelecem **critério para creditamento** do imposto pago ou incorrido. Dada a diversidade das atividades empresariais, tais critérios são amplos, principiologicos. Na União Europeia, a Diretiva do IVA (art. 176) estabelece a não dedutibilidade de despesas que não sejam **estritamente de natureza comercial** tais como artigos de luxo, diversão e entretenimento. Releva, portanto, o nexo com a atividade econômica. O propósito dessa legislação é simplesmente evitar abusos, que poderiam ocorrer em empresas familiares ou de tamanho pequeno ou médio.

A aplicação do critério, no entanto, não está livre de dificuldades. Consideremos, por exemplo, o caso de empresa que aluga apartamentos para residência dos funcionários e suas famílias. O aluguel que paga está sujeito a IVA. Este IVA pode ser creditado? Duas soluções são possíveis:

- a. A provisão de serviços de habitação é considerada como tributada. Neste caso o contribuinte (empresa empregadora) calcula e paga o imposto sobre o valor de mercado do serviço. O imposto pago por ele ao senhorio é dedutível, já que necessário para gerar operação tributada.
- b. A provisão de serviços de habitação é considerada sem nexo com a atividade comercial e não se admite crédito do imposto pago.

A solução mais adequada tecnicamente é certamente (a). Ela enseja, contudo, complexidade e incerteza. Por isso, os sistemas tributários geralmente optam pela solução (b) em razão da maior facilidade de aplicação da regra.

Para evitar que se criem situações de tributação cumulativa, é importante que os casos de proibição de crédito sejam limitados ao mínimo necessário para manter o nexo com provimentos tributados e desestimular gastos da empresa-contribuinte para consumo pessoal.

3. Paralelo com o imposto de renda da pessoa jurídica

Há mais de um século o **imposto sobre o lucro** da pessoa jurídica (IRPJ) lida com o problema da **dedução de despesas** para efeito de determinar a base do imposto. O princípio de dedutibilidade repousa na necessidade: segundo o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 1999, art. 299), “São operacionais as despesas ...necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

Embora o RIR e atos normativos de inferior hierarquia tratem de muitas situações particulares, a diversidade de situações e o surgimento de novos instrumentos fazem surgir sempre questões e controvérsias.

O princípio de dedução no **cálculo do IVA** é menos exigente: basta que os bens e serviços adquiridos tenham sido usados na geração da operação tributada para justificar a dedução. Mesmo que a atividade econômica seja ineficiente e utilize bens e serviços desnecessários, a dedução do IVA pago em tais aquisições permanece assegurada.

O IVA apresenta a mesma dificuldade que o imposto de renda em caracterizar a unidade negocial. Um negócio de varejo pode às vezes fragmentar-se em, digamos, 20 pequenos negócios para escapar tributação ou para receber tratamento tributário mais favorecido. A lei tributária terá que adotar critérios objetivos para classificar os negócios como autônomos ou dependentes.

4. Conclusões

Seguindo a prática universal de não onerar as **exportações** (para torná-las competitivas no mercado mundial), no IBS às exportações incidirá alíquota zero. Isto é, serão isentas sem prejuízo do crédito do imposto pago na aquisição de bens e serviços, crédito esse que será satisfeito em compensação com o tributo devido sobre operações internas e o saldo remanescente, se houver, será restituído em dinheiro.

Na medida em que o contribuinte realize **operações tributadas e operações isentas**, o montante de imposto pago nas aquisições será creditável na proporção que as operações tributadas representem na soma de operações tributadas e operações isentas.

O imposto pago pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços de **consumo pessoal** ou não utilizados na obtenção da receita de operações tributadas não será creditável.

É inevitável que haja algum elemento de **subjatividade** na classificação de uma aquisição como dedutível para fins de IVA. Na Europa muitos casos são levados ao Tribunal de Justiça da União Europeia. Em benefício da segurança jurídica, da manutenção do contencioso a níveis mínimos e da prevenção de tributação cumulativa (em cascata), a legislação deve ser muito parcimoniosa ao elencar os casos de proibição de crédito do imposto pago na aquisição de bens e serviços.

IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores

Julho de 2020

Introdução

A não-cumulatividade é elemento central no desenho do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto na PEC 45. O IBS pretende unificar toda tributação sobre o consumo do Brasil, mediante a instituição de um único imposto nacional, resultante da unificação dos tributos federais (PIS, COFINS e IPI), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), congregando as características básicas dos impostos sobre o valor adicionado (IVA) mais modernos do mundo: princípio do destino, arrecadação centralizada, alíquota uniforme e, principalmente, não-cumulatividade plena. O desafio é construir o design legal e os respectivos procedimentos administrativos comprometidos com a efetiva não-cumulatividade do IBS da PEC 45.

A higidez da efetiva não-cumulatividade deve levar em conta três pilares: (i) administração tributária do IBS centralizada pela ATN (Agência Tributária Nacional), (ii) profunda informatização dos sistemas de registro e controle e (iii) garantia de devolução dos saldos credores quando requisitada pelos contribuintes.

O primeiro pilar é o estabelecimento de modelo de gestão compartilhada que exige a participação cooperativa dos três níveis federativos da administração tributária (União, Estados e Municípios e) administração tributária profissional e centralizada, conforme exposto na Nota Técnica CCiF, número IX – Agência Tributária Nacional (ATN)²³, na qual apresenta-se a ATN funcionando no modelo de “corporation”, tendo sua direção constituída por Assembleia Geral, Conse-

²³ Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

lho de Administração e Diretoria. Na Assembleia Geral estariam representados os entes federativos (União, Estados e Municípios) nas proporções definidas pelo Congresso Nacional.

O segundo pilar é o desenvolvimento do sistema operacional centralizado e completamente mediado por tecnologia de informação que se aproprie da vasta experiência brasileira na informatização dos sistemas de administração tributária. O uso, no Brasil, de documentos fiscais eletrônicos há mais 10 anos é excelente ponto de partida para a simplificação, uniformização e universalização da captura e tratamento das informações relativas ao IBS. Já está em andamento a discussão sobre a estrutura desse sistema operacional, que será objeto de outra Nota Técnica.

O terceiro pilar, justamente o objetivo desta nota técnica, é a garantia da não-cumulatividade mediante a efetiva devolução dos saldos credores constituídos que depende, fundamentalmente, da tessitura adequada do modelo de apuração e recolhimento do IBS.

1. Modelo tradicional de apuração e recolhimento do IVA

O modelo tradicional de apuração do IVA, cotejando débitos pelas saídas e créditos pelas entradas, tem a enorme vantagem de estabelecer ao longo das cadeias de transações incentivo e controle recíproco entre fornecedores e adquirentes para a emissão do documento fiscal. Neste modelo, o adquirente é incentivado a exigir do fornecedor a emissão do documento fiscal para que possa fazer jus ao crédito do imposto.

No entanto, esse mecanismo não consegue garantir que o crédito do imposto gerado foi efetivamente recolhido, nem, principalmente, impedir a criação de créditos fictícios resultantes de fraudes comuns (“notas frias”, “notas calçadas” etc.) e de fraudes estruturadas, como o carrossel europeu. Na experiência internacional do IVA, as administrações tributárias minimizam os efeitos da fraude e da inadimplência aplicando mecanismos de fiscalização, substituição tributária e de responsabilização (entre comprador e vendedor de má-fé), mas em maior ou menor grau as perdas de arrecadação continuam ocorrendo.

Inadimplência e fraude criam insegurança jurídica e constrangimento da administração tributária na certificação e devolução dos créditos tributários. No entanto, é preciso honrar a devolução dos créditos acumulados. Isto significa que mesmo os tributos não recolhidos, seja em razão de inadimplência ou de fraude, podem ser objeto de pedido de

devolução no decorrer do tempo. Tal devolução só é possível porque todos os recebimentos, sejam relativos a operações finais ou intermediárias, foram considerados receitas tributárias no momento em que foram recolhidos ao tesouro público. A devolução que ocorrerá em momento posterior será contabilizada, pelo setor público, como dedução da receita no período em que a devolução ocorrerá. Esse modelo foi criado quando os sistemas informatizados eram escassos e não era possível, do ponto de vista prático, estabelecer correlação entre o imposto recolhido pelo fornecedor e o imposto a ser creditado pelo adquirente.

No Brasil, esse modelo de débito e crédito é aplicado ao ICMS, imposto subnacional, de competência de 27 estados. Desta forma, quando um fornecedor localizado no estado “A” envia a mercadoria para um adquirente no estado “B”, resulta que o imposto é recolhido no estado “A” e o crédito deve ser suportado pelo estado “B”. Evidentemente, o estado “B” não tem qualquer interesse em reconhecer e devolver esse crédito, ainda mais diante de cenário de guerra fiscal entre os estados (sendo que o ICMS, muitas vezes, não foi sequer recolhido na origem em razão de benefícios fiscais). Por essa razão, e pela própria fragilidade fiscal dos Estados, criam-se enormes dificuldades para a devolução dos créditos de imposto aos contribuintes. A consequência é o acúmulo de créditos não devolvidos, seja na exportação ou no investimento, que gera descrença no modelo de não-cumulatividade. Nos tributos federais (IPI, PIS e COFINS), a situação é semelhante: as reclamações relativas a créditos acumulados não honrados são uma constante.

2. Novo modelo de apuração e recolhimento para o IBS da PEC 45

No modelo do IBS da PEC 45, a Agência Tributária Nacional (ATN) que administrará a arrecadação do IBS e a distribuição das receitas para os entes federativos atuará como uma gestora de recursos de terceiros e não como um tesouro.

Os recursos arrecadados serão considerados da seguinte forma:

(i) os valores recebidos pela ATN relativos a operações intermediárias,

onde o adquirente terá direito a crédito, serão registrados como passivos²⁴ junto aos contribuintes adquirentes, que poderão utilizar esses créditos para satisfazer seus débitos ou pedir sua devolução no caso de acúmulo de saldos credores em razão de investimento, exportação ou variação de estoque; e (ii) os valores recebidos pela ATN relativos a operações de consumo final ou vendas para empresas do Simples Nacional, que não darão direito a crédito ao adquirente, serão consideradas como receitas tributárias de cada ente federativo e destinadas imediatamente à União, aos Estados e aos Municípios.

Desta forma, apenas os valores arrecadados relativos a operações finais serão considerados receitas tributárias e transferidos para os entes federativos, já os valores arrecadados relativos a operações intermediárias ficarão retidos na ATN até que os adquirentes utilizem esses recursos para saldar seus débitos ou solicitar sua devolução. Importa salientar que devoluções efetivadas não serão consideradas como reduções de receita e, sim, como pagamentos de passivos constituídos ao longo da cadeia de arrecadação.

O funcionamento desse modelo exige registro e rastreamento dos débitos tributários, sua vinculação com o recolhimento efetivo e a constituição do crédito tributário pelo contribuinte adquirente. Esta exigência operacional não oferece maiores obstáculos, uma vez que o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) já registra e controla, atualmente, milhões de documentos fiscais, trabalhando com granularidade que desce ao detalhe de processar documentos fiscais linha a linha.

²⁴ Para ilustrar o funcionamento do sistema contábil da ATN, vejamos os lançamentos de uma operação onde a empresa A vende para a empresa B, que é exportadora.

Emissão do Documento fiscal pelo vendedor A

- a) Débito – Impostos a receber A
- b) Crédito – Impostos a restituir - transitória B

Recolhimento do imposto pelo vendedor A

- a) Débito – Caixa
- b) Crédito – Impostos a receber A
- c) Débito – Impostos a restituir - transitória B
- d) Crédito – Imposto a restituir B

Devolução do crédito solicitado pelo exportador

- a) Débito – Impostos a restituir B
- b) Crédito – Caixa.

Além do procedimento administrativo informatizado destacado acima, é necessário que a legislação estabeleça com clareza que o adquirente apenas terá direito ao crédito após o efetivo recolhimento do tributo relativo à operação materializada no documento fiscal.

3. Detalhamento das principais regras do funcionamento do modelo de apuração, recolhimento e devolução de saldos credores do IBS

3.1. Constituição do débito e do crédito

A constituição do débito do contribuinte do IBS, neste novo modelo como no modelo tradicional, ocorre com o fato gerador: ocorrido o fato gerador, surge o débito tributário que é formalizado através da emissão do documento fiscal pelo sistema da ATN.

A constituição do crédito de IBS pelo contribuinte adquirente – para garantir os fundamentos da não-cumulatividade, evitando problemas relativos ao inadimplemento ou fraudes, e honrar o compromisso de devolução automática de créditos acumulados, em até 60 dias – dependerá da verificação de 4 condições:

- 1ª emissão de documento fiscal pelo fornecedor;
- 2ª confirmação da operação pelo adquirente;
- 3ª reconhecimento pelo adquirente que se trata de operação geradora de crédito; e
- 4ª efetivo recolhimento do IBS pelo fornecedor.

Todas estas 4 operações serão realizadas, automaticamente, no ambiente do sistema informatizado da ATN, com ampla transparência e acesso dos contribuintes. O fornecedor está obrigado a emitir documento fiscal e recolher o tributo (condições 1 e 4); o adquirente está obrigado a confirmação eletrônica da operação e reconhecimento que se trata de item gerador de crédito (condições 2 e 3).

3.2. Formas de liquidação do débito e aproveitamento do crédito

O débito do IBS será liquidado pelo recolhimento do saldo devedor apurado ao final de determinado período. Observe-se que a apuração do saldo (devedor ou credor) será sempre feito por estabelecimento, mas o recolhimento, quando houver saldo devedor, ocorrerá de

forma consolidada, pelo contribuinte. Isto é possível dado que o recolhimento será feito de forma centralizada na ATN.

Considera-se, também, o débito liquidado no decorrer do período de apuração à medida que o estabelecimento tenha o reconhecimento de créditos de IBS, em função de suas aquisições. Nesse sentido, a liquidação dos débitos pela compensação de créditos ocorre de forma contínua, restando ao final do período saldo devedor a ser recolhido ou saldo credor a ser ressarcido ou utilizado no período seguinte.

No final do período de apuração, remanescendo saldo credor, em função de exportação, investimento, ou variação de estoques, ele será devolvido pela ATN, por demanda do contribuinte, em até 60 dias.

Importa destacar o esforço da ATN no sentido de combater a inadimplência do recolhimento do saldo devedor pelo contribuinte, estabelecendo mecanismos céleres para uma cobrança eficiente mediante avisos de cobrança.

Na hipótese de recolhimento parcial ou parcelamento de débitos em atraso, o valor recebido será destinado, em primeiro lugar, para satisfazer o crédito do adquirente e em seguida para quitar multas e juros, se for o caso.

3.2.1. Regra subsidiária e opcional de liquidação do débito

Na hipótese de inadimplemento do contribuinte (fornecedor), o modelo prevê a possibilidade de recolhimento do IBS, incidente em determinada operação, pelo adquirente. Tal situação permite que o contribuinte adquirente liquide o débito de seu fornecedor, aproveitando imediatamente esse crédito (já que cumpriu as quatro condições para constituição do crédito).

O mecanismo para essa opção funcionaria da seguinte forma:

1º o sistema da ATN informa ao adquirente que seu fornecedor não recolheu (ou recolheu parcialmente) o imposto devido, não tendo sido gerado, consequentemente, o crédito de IBS correspondente;

2º o adquirente informa, pelo sistema da ATN, a sua opção de liquidar o débito do fornecedor;

3º o adquirente efetua o recolhimento, conforme guia fornecida pela ATN;

4º o adquirente credita-se, imediatamente, do valor relativo ao imposto (não há duplo pagamento porque o adquirente efetua o recolhimento e se credita instantaneamente); e

5º a ATN emite documento explicitando que o adquirente é credor do fornecedor em valor equivalente ao imposto recolhido pelo adquirente em nome do fornecedor.

O adquirente só fará esta opção se avaliar que, por vias negociais, será capaz de cobrar do fornecedor o valor do imposto por ele recolhido.

Vale notar que nesta opção o adquirente liquidará apenas o valor principal do imposto não recolhido pelo fornecedor. Multas e juros seguirão sendo cobrados do fornecedor.

3.3. Critérios para a imputação do crédito para o adquirente

Quando a liquidação do débito ocorrer de acordo com regra principal, isto é, pelo recolhimento do saldo devedor pelo contribuinte fornecedor ou compensação de créditos no decorrer do período de apuração, o sistema informatizado imputará o crédito ao contribuinte adquirente da seguinte forma:

Ordem crescente de data/hora de emissão dos documentos fiscais; e

Ordem crescente de montante, caso haja dois documentos fiscais emitidos no mesmo momento.

Essa regra é importante para eliminar qualquer dúvida sobre qual adquirente tem direito ao crédito quando o fornecedor ficar inadimplente ou fizer recolhimento parcial do saldo devedor.

Na hipótese de liquidação do débito pela regra subsidiária, isto é, quando do inadimplemento do fornecedor, o adquirente terá a opção de escolher qual débito quer liquidar e indicar o documento a ser quitado.

Considerações finais

Os impostos do tipo IVA, que coletam o tributo ao longo da cadeia produtiva e operam com débitos e créditos, têm o condão de incentivar o uso dos documentos fiscais, uma vez que o adquirente passa a exigí-los do vendedor para que seja possível a utilização do crédito. Mas tal incentivo não tem sido suficiente para garantir a adimplência e em muitos casos de impedir a sonegação mediante a emissão de notas “frias”.

O presente modelo de apuração e cobrança do IBS, que condiciona o aproveitamento do crédito pelo contribuinte adquirente ao efetivo recolhimento do imposto pelo contribuinte fornecedor, aumenta exponencialmente a eficiência do sistema de não-cumulatividade.

Primeiro, porque elimina completamente o incentivo à emissão de notas frias, vez que o adquirente não terá como aproveitar o crédito caso o IBS não tenha sido recolhido pelo fornecedor. Este novo critério “quebra as rodas do carrossel” que apenas subsiste quando é possível requisitar devolução de créditos que não foram efetivamente recolhidos.

Segundo, porque reduz fortemente a inadimplência na medida em que o adquirente não só vai exigir o documento fiscal como também fica empenhado em acompanhar o recolhimento pelo fornecedor. Em última análise, caso o fornecedor fique inadimplente, o adquirente poderá fazer o recolhimento se entender que pode realizar a cobrança de forma mais eficiente que a ATN. De modo geral, é relativamente simples realizar acordos comerciais que, na hipótese de inadimplemento pelo fornecedor e recolhimento do imposto pelo adquirente, permitam a dedução do montante recolhido de valores a serem pagos pelo adquirente ao fornecedor.

Com a redução da sonegação e com maior eficiência na cobrança seguramente a alíquota de referência do IBS será menor. Este é, sem qualquer dúvida, o maior benefício do modelo proposto.

Por fim, esse modelo de apuração e cobrança é fundamental para garantir o ressarcimento ágil dos créditos acumulados, já que a Agência Tributária Nacional, no modelo tradicional, não teria como garantir essa devolução, caso ocorresse inadimplência em algum elo da cadeia de produção e distribuição.

Alíquota única do IBS²⁵

Junho de 2017

1. Introdução

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é **imposto geral** sobre o consumo. Do tipo IVA (imposto sobre o valor adicionado), deve incidir sobre a generalidade de bens e serviços consumidos na economia. E por ter base muito ampla, é imposto vocacionado para ter alíquota uniforme.

Diferentemente do imposto geral, os **impostos seletivos** ou especiais incidem apenas sobre alguns bens e serviços específicos. Essa tributação diferenciada encontra sua razão de ser na presença de externalidades negativas.²⁶ Por exemplo, tributa-se pesadamente o consumo de cigarros para desincentivar o consumo de tabaco e para ressarcir, ainda que parcialmente, o custo adicional que o tabagismo acarreta aos serviços de saúde pública. A tributação especial das bebidas alcoólicas encontra justificativa similar.

Além da amplitude da base, há outras notáveis **diferenças entre imposto geral e imposto seletivo**. O imposto geral do tipo IVA é multifásico, cobrado que é em todas as etapas de produção e distribuição (com mecanismo de crédito para evitar incidência em cascata). Já o imposto seletivo é do tipo monofásico, incidindo apenas uma vez (na produção ou importação), quando passa a integrar o custo do produto. A tributação seletiva não exclui a tributação geral. E nos casos de aplicação conjunta dos dois impostos, o seletivo é calculado primeiro e entra na base do imposto geral.

²⁵ Nota elaborada com o auxílio de Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado.

²⁶ Externalidade negativa é o custo ou desconforto que o uso ou consumo de um produto ou serviço causa para outras pessoas e atividades econômicas.

Quanto a preços, o imposto geral e o seletivo têm objetivos opostos. Aplicado sobre a generalidade de bens e serviços, o imposto geral procura não alterar os preços relativos; ou seja, um aumento do IBS faria aumentar o preço de todos os bens e serviços na mesma proporção. Já o imposto seletivo procura alterar os preços relativos, isto é, onerar apenas certos bens e serviços, tornando-os relativamente mais caros para o consumidor que os bens e serviços não tributados.

2. A tentação das alíquotas múltiplas

Nós somos viciados em impostos com alíquotas múltiplas. Isso decorre de que os impostos surgiram como impostos especiais (p.ex. sobre fumo, fósforos, sal, vinhos, velas etc.) com arrecadação frequentemente vinculada a certo item de despesa ou a instituição designada. Até os anos 30 a principal fonte de receita tributária era o imposto de importação, que tinha uma miríade de alíquotas. A criação do imposto de consumo (1915) resulta da compilação dessas incidências especiais. Mesmo na reforma de 1964 quando o imposto de consumo se torna não cumulativo²⁷, ele vem ornado com vastíssima tabela de incidência cuja interpretação requeria conhecimentos taxonômicos especializados. O hábito de múltiplas alíquotas tornou-se uma segunda natureza.

A multiplicidade de alíquotas ganhou foros de princípio. Dizia-se até os anos sessenta que a seletividade tinha nos impostos sobre vendas a mesma função que a progressividade tinha nos impostos sobre a renda: equidade vertical. A Constituição de 1988 andou bem quando impôs a seletividade (“em função da essencialidade do produto”) apenas ao IPI – ver o art. 153, § 3º, I.²⁸ Felizmente o número de alíquotas positivas do IPI vem-se reduzindo, num processo de convergência lenta (lentíssima!) para um imposto seletivo moderno.

A seletividade fazia sentido num padrão de consumo que já não existe. Calçados de pneu (utilizados pelo trabalhador pobre) eram isentos de imposto, enquanto calçados de couro (utilizados pela classe média) eram tributados. O pobre consumia farinha de mandioca, o classe-média consumia macarrão. Pobres não possuíam linha telefônica, os que as possuíam tinham-nas como parte de sua riqueza. O

²⁷ Em 1966 o nome passa a ser Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

²⁸ A Constituição também faz uma referência a que o ICMS *poderá* ser seletivo. Alguns juízes têm interpretado “poderá” como “deverá”.

acesso a eletricidade era limitado. Os padrões de consumo de pobres e não-pobres eram distintos. Deixou de fazer sentido tributar de maneira diferenciada a eletricidade, as comunicações, a quase totalidade de bens e serviços.²⁹

O imposto geral sobre bens e serviços surgiu para tributar uniformemente o consumo. Reconhecidamente, o governo já não tem a sabedoria para dizer o que o pobre deve consumir. Apesar disso, os IVAs que se desenvolveram a partir dos anos 60 não conseguiram se livrar totalmente do velho hábito de alíquotas múltiplas. Assim foi no Brasil como em outros países. A ambivalência em relação à modernidade se reflete na constituição de 1988, que diz que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*” (art. 155, § 2º, III – destaque acrescentado). Os primeiros IVAs (geração 1.0) têm via de regra múltiplas alíquotas.

Gerações mais recentes do IVA têm logrado se livrar da multiplicidade de alíquotas. Pesquisa feita e resumida no quadro abaixo revela a inexorável tendência à unicidade de alíquota.

Quadro 1: IVAs criados com alíquota única

Data de criação	Número de países	Alíquota única	Múltiplas alíquotas	% (Alíquota única/Total)
Antes de 1990	48	12	36	25%
1990-1994	46	31	15	67%
1995 - 04/2001	31	25	5	81%

Fonte: Liam Ebrill et al., *The Modern VAT* (Washington: IMF, 2001)

Se dados estivessem disponíveis para os últimos 15 anos, certamente confirmariam a **tendência à unicidade de alíquota do IVA**.

²⁹ Objetivos de políticas distributivas são melhor alcançados via programas sociais financiados pelo orçamento público que via tributação. Estudos sobre incidência econômica do PIS/Cofins revelam que classes de renda mais elevadas consomem, em valores absolutos, mais bens da cesta básica que classes de renda baixas. Ver nota técnica CCiF disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1809-Alivio-Tributario-de-Familias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf>.

Gerações 3.0 e 4.0 do IVA têm alíquota única. Frequentemente tomamos países da Europa como modelo de IVA, mas isso precisa ser feito com cuidado: os IVAs europeus são do tipo antigo (1.0 e 2.0) e têm alíquotas múltiplas porque é sabido que a introdução de alíquotas múltiplas é caminho de difícil retorno. Só novos entrantes ao clube do IVA podem se dar ao luxo de ter alíquota única.

3. A superioridade do imposto geral com alíquota única

Alíquota única permite atender aos melhores interesses do fisco e do contribuinte.

A alíquota uniforme favorece a arrecadação. A principal função de um moderno tributo sobre o consumo é arrecadar. Com alíquota uniforme são facilitados os controles contábeis e de escrituração fiscal, o cálculo do imposto, as obrigações acessórias (formulários, declarações), o acompanhamento dos fluxos de comércio, a auditoria tributária, a previsão da arrecadação, a análise econômico-fiscal. Desaparecem quase todos os problemas de classificação de mercadorias e serviços. Aumenta a previsibilidade da receita pública e a tranquilidade do contribuinte legal.

A alíquota uniforme dispensa a classificação de bens e serviços. É humanamente impossível lograr êxito na tentativa de classificação de todos os bens e serviços disponíveis para consumo no mundo atual. Mesmo as mais extensas e detalhadas listas – como a Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”) ou a Tabela do IPI (“TIPI”) são falhas, omissas e causam muita controvérsia, pois sempre pressupõem a análise subjetiva – do fisco ou do contribuinte. Quanto menor a interferência subjetiva na classificação dos tipos de bens e serviços, menor espaço para surgimento de conflitos.

A alíquota uniforme empodera o cidadão contribuinte. Com o valor do imposto claramente revelado no documento de compra, o cidadão tem consciência da carga tributária que o onera. A empresa vendedora tem clareza quanto ao imposto a reter do contribuinte-cidadão. Desaparece a diversidade de tributação entre setores. De fato, os agentes econômicos passam a ser mera corrente transmissora do imposto: o imposto deixa de ser ônus do setor econômico. Com total transparência na complexa relação entre direito, economia e política, o verdadeiro titular da carga tributária--o cidadão--assume o protagonismo em relação à carga e exerce esse poder através das eleições e do processo político.

O aumento da alíquota uniforme não afeta os preços relativos dos bens. Quando houver necessidade de aumentar a receita tributária, aumenta-se a alíquota, sem afetar os preços relativos dos bens e dos serviços (ver 1. acima). Os preços nominais podem subir ou descer uniformemente, como a maré do oceano levanta ou abaixa igualmente todos os navios. O imposto é neutro.

A alíquota uniforme garante simplicidade ao sistema. Simplicidade gera facilidade e segurança jurídica para o contribuinte pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação, que são a causa principal do contencioso tributário. E simplicidade reduz os custos de cumprimento: tanto do contribuinte legal como o custo da administração tributária. O imposto de alíquota única é marcadamente superior ao imposto de alíquotas múltiplas: com a uniformidade de alíquota desaparece espaço para classificações errôneas descuidadas ou propositais, e para autuações injustas baseadas em critérios analógicos. Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso.

A alíquota uniforme fomenta neutralidade. A alíquota uniforme propicia que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, permitindo a eficiente alocação do investimento e prevenindo a entropia do planejamento tributário.³⁰ Vivemos, nos últimos 50 anos, a destruição da base tributável sobre o consumo através da corrupção normativa do IPI, do PIS/COFINS, do ICMS e do ISS mediante o uso de incentivos, desonerações e politização da disputa pela base tributável. Não se deve fazer política industrial ou redistribuição de renda com tributação sobre o consumo. Qualquer distinção jurídica implica proporcional corrupção sistêmica da qualidade legal do tributo.

A alíquota uniforme garante a isonomia. Equidade do sistema tributário requer que a tributação garanta o tratamento equivalente de pessoas e negócios em situações semelhantes. Afinal, simplicidade, transparência, neutralidade e equidade são instrumentos para realizarmos nosso processo civilizatório, rumo à igualdade que dignifica e justifica a própria noção de direito.

³⁰ A uniformidade da *alíquota nominal* não basta para assegurar eficiência econômica da tributação. Esta depende da *alíquota efetiva*. A alíquota efetiva se afasta da alíquota nominal na medida em que se introduzem regimes especiais, desonerações, diferimentos, reduções de base de cálculo etc.

A alíquota uniforme favorece o crescimento da economia.

A complexidade inerente a um imposto com múltiplas alíquotas acarreta custos para os agentes econômicos (produtores e consumidores) e para a administração tributária. Esses custos não são fáceis de medir nem de comunicar ao público, no entanto são reais. Um estudo sobre os custos de cumprimento tributário na Suécia estimou que tais custos poderiam ser reduzidos em cerca de 30% se as múltiplas alíquotas do IVA sueco fossem substituídas por uma alíquota única.³¹

4. O IBS terá a menor alíquota possível

A arrecadação do IBS deve ser suficiente para substituir completamente, ao fim da transição, a receita dos impostos eliminados (ICMS, ISS, PIS/Cofins, IPI). Para isso deverá ter base tão ampla quanto possível, aproximando-se de toda a universalidade de bens e serviços e abrangendo todas as formas de organização da atividade econômica, seja esta realizada por pessoas jurídicas ou pessoas físicas.

Alcançar uma alíquota efetiva uniforme significa banir do IBS todas as formas de alterar a aplicação da alíquota nominal, quais sejam: reduções de base de cálculo, isenções, regimes especiais etc.

Quando alguns consumos estão sendo subtributados, necessariamente essa subtributação está sendo compensada por tributação excessiva de outros setores e consumos. A eliminação desse tratamento desigual permite estabelecer alíquota geral moderada, aplicada sobre uma base muito ampla. Onde todos pagam todos pagam menos!

³¹ Ver p.114 de OECD (2015), *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 23, OECD Publishing, Paris; disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>.

Benefícios Fiscais e o IBS³²

Setembro de 2018

Resumo

Esta Nota Técnica examina as principais características do IBS e demonstra como essa maneira de tributar o consumo não é consistente com incentivos fiscais a produtores, comerciantes, prestadores de serviços etc. Explica também que não constitui benefício fiscal a não-incidência do tributo nas exportações.

O IBS é um imposto sobre o consumo final

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é um imposto sobre valor adicionado (IVA) moderno, de caráter geral, que taxa os bens e serviços consumidos pelas famílias. As pessoas (famílias), consumidores finais, são os contribuintes de fato. O imposto é recolhido pelos prestadores de serviços, produtores e comerciantes (contribuintes de direito) apenas por conveniência administrativa, mas é inteiramente repassado para as famílias.

O repasse para o consumidor final deve ser completo, isto é, nenhum custo de IBS deve ter sido incorporado ao custo das empresas integrantes da cadeia de produção e distribuição. A empresa recupera instantaneamente todo o IBS que pagou na compra de insumos, e também o IBS que pagou na aquisição de bens de capital. O IBS não onera a empresa, onera apenas o consumidor final.

³² Nota elaborada com o auxílio de Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado.

Não-cumulatividade exonera prestadores de serviços, produtores, comerciantes e exportadores

No passado, os impostos sobre vendas eram cobrados “em cascata”: a venda de produto que a firma A vendesse para a firma B pagava o imposto, a revenda da firma B para a firma C pagava novamente o imposto, e assim por diante. Assim era, por exemplo, com o imposto sobre vendas e consignações (IVC) que se cobrou no Brasil até 1966 e com os impostos sobre vendas que por muitos anos se cobraram na América espanhola.

As enormes distorções econômicas que a tributação cumulativa causava levaram a sua substituição pelo IVA. A não-cumulatividade é obtida no IVA através do método de crédito, pelo qual o contribuinte recolhe de imposto a diferença entre o imposto que cobrou de seus clientes e o que pagou a seus fornecedores. Neste sentido, a Constituição brasileira estabelece (153, § 3º, II) que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. O art. 155 traz comando similar para o ICMS. A legislação do ISS não contempla o regime de não-cumulatividade.

Os prestadores de serviços, produtores e comerciantes, contribuintes do IBS, formam um conjunto fechado, um círculo dentro do qual todo imposto cobrado é creditado, gerando tributação nula. Operações dentro do círculo são tributadas (embora essa tributação seja anulada por créditos de igual magnitude) apenas para que a tributação do consumidor seja seguida ao longo da cadeia de formação de valor.

As famílias (consumidores finais) são pontos *fora* do círculo mencionado. Quando um bem ou serviço é fornecido por agente econômico (produtor, comerciante ou prestador) de dentro do círculo para consumo final por famílias (fora do círculo) o imposto é cobrado em caráter definitivo. As famílias (e só elas) não recebem crédito de IBS pelas compras, portanto sofrem o ônus integral da tributação.³³

Há um grupo de consumidores finais que estão livres de IBS: são as famílias residentes no exterior. Eles “pagam” IBS à alíquota “zero”, isto é, as exportações de bens e serviços são isentas de IBS e os

³³ Outra nota técnica CCiF analisa o mecanismo de restituição de IBS para famílias de baixa renda. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1809-Alivio-Tributario-de-Familias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf>.

exportadores têm prontamente restituído o IBS que pagaram em operações internas. A isenção de residentes no exterior não é benefício fiscal, nem restrição à soberania tributária do país (nada impede que se tribuam as exportações), mas prática adotada por todos os países para não prejudicar a competitividade de seus bens e serviços nos mercados globais. Não se exporta imposto.

Não faz sentido conceder incentivos fiscais no IBS

Visto que o IBS é totalmente trasladado ao consumidor final, e, portanto, não onera o contribuinte prestador de serviço, produtor ou comerciante, este já goza de completa desoneração. Não há espaço para nenhum favor fiscal adicional.³⁴

A prática encontrada em muitos Estados de conceder benefícios fiscais, aberta ou disfarçadamente, para atrair investimentos (“guerra fiscal”) não encontra oxigênio no IBS. Quando o IBS tiver completado seu processo de transição, a arrecadação que irá para o Estado ou Município dependerá apenas do valor do consumo no ente federado. Para este efeito, será irrelevante a localização da unidade produtiva ou do estabelecimento vendedor.

Como, então, se incentivará o desenvolvimento regional e a descentralização industrial? Certamente tais objetivos devem estar contemplados na política nacional e regional de desenvolvimento, e há uma variedade de estratégias e instrumentos de política que podem ser utilizados para esse fim. Entre esses instrumentos, no entanto, não estão incluídos quaisquer benefícios ligados ao IBS. O IBS busca unicamente prover arrecadação tributária sólida e estável com o mínimo de distorções para o setor produtivo. O custo dessas distorções recai em última análise sobre os cidadãos consumidores.

Conclusão

O IBS, imposto tipo IVA sobre o consumo das famílias, deve ter estrutura simples, de baixo custo de cumprimento, e qualidades de

³⁴ O que pode ser feito é manter no mínimo necessário as exigências formais (obrigações acessórias). Mas isto não constitui benefício fiscal, é antes dever do poder público.

eficiência (mínimo de distorções) e isonomia (tratamento semelhante de todos os setores econômicos).

O mecanismo de crédito generalizado, complementado pela restituição expedita de saldos credores, exonera (de fato) os agentes econômicos contribuintes (de direito) do imposto e leva a tributação a recair sobre o consumo familiar.

O IBS respeita a soberania do consumidor. Ele pode gastar sua renda ou parte dela da maneira que melhor lhe aprouver, sabendo que não será punido pelo imposto por adquirir este ou aquele bem ou serviço.³⁵

Portanto, o IBS é eficiente como instrumento para incentivar essa ou aquela atividade econômica. Tentativas de criar benefícios fiscais no IBS serviriam para torná-lo não-neutro, complexo e injusto. Sob o IBS, o melhor incentivo para a atividade econômica é um imposto bem desenhado e bem implementado.

³⁵ Em nota técnica, o CCiF demonstra a superioridade do sistema de alíquota única e critica a visão de “seletividade” de alíquotas que foi popular em outros tempos. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1706-Aliquota-unica-do-IBS_v4.pdf.

Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda³⁶

Setembro de 2018

De que maneira deve o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que é um tributo geral sobre o consumo, tratar o consumo de pessoas e famílias de baixa renda? Por ter alíquota uniforme e base muito ampla, o IBS incide à mesma proporção sobre todos os tipos de consumo e todas as pessoas.

Há consenso de que membros da sociedade considerados economicamente hipossuficientes devem receber tratamento tributário preferencial. Não basta o tratamento isonômico (equidade horizontal), é preciso também exercer a equidade vertical isentando da tributação, total ou parcialmente, o consumo dessas pessoas.

Para concretizar esse anseio de solidariedade social diversos mecanismos têm sido desenvolvidos, envolvendo desoneração tributária ou transferência financeira. Esta nota técnica examina os principais mecanismos existentes ou propostos, com suas vantagens e desvantagens, e propõe solução inovadora.

I - Mecanismos envolvendo tributação

Os primeiros instrumentos para desoneração do consumo de famílias de baixa capacidade econômica foram as isenções tributárias e o uso de alíquotas menores para bens considerados de consumo popular. Embora esses instrumentos sejam pouco eficazes para direcionar o benefício às pessoas-alvo, eram o que se podia fazer antes que existissem bases de dados sociais.

³⁶ Nota elaborada com o auxílio de Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado.

1. Alíquotas diferenciadas para bens necessários

Essa abordagem consiste em utilizar alíquotas múltiplas do imposto, graduando-as segundo o grau de essencialidade do produto (seletividade). Tanto a caracterização como essencial como a gradação das alíquotas requerem um forte elemento de subjetividade. E também de paternalismo, de vez que a lei estará direcionando o consumo para certos bens e punindo o consumo de outros bens de consumo lícito.

O emprego da seletividade aparece geralmente associado à adoção de alíquotas especialmente elevadas sobre bens considerados “não essenciais”, ou “supérfluos”, ou “de luxo”.

O recurso a alíquotas múltiplas torna o tributo complexo pela dificuldade de delimitar os conjuntos de bens sujeitos a cada alíquota, pelo incentivo a classificar bens similares como sujeitos a alíquota reduzida e pelo maior desafio que coloca à auditoria pela administração tributária.

A complexidade é maior se sobre os produtos incidirem vários impostos sobre vendas, cada qual com sua estrutura de alíquotas. Além disso, não se pode assegurar que alíquotas reduzidas se reflitam em preços menores cobrados dos consumidores.³⁷

Já que não é possível evitar que pessoas de renda elevada consumam bens listados como de consumo popular, as alíquotas reduzidas acabam por ser pouco eficazes como ferramenta redistributiva e implicam elevado gasto tributário (renúncia fiscal). Ainda que proporcionalmente as famílias mais pobres utilizem uma parcela maior de sua renda na aquisição dos bens desonerados, em termos absolutos a desoneração beneficia mais as famílias de maior renda.

Consequência também do tratamento preferencial para todos os consumidores dos bens selecionados, independentemente do nível de renda, é o elevado custo da renúncia tributária.³⁸

³⁷ Ver por exemplo Rita de la Feria, “Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe”, *Intertax* Vol. 43, No. 2, 2015.

³⁸ Ver por exemplo Artur Swistak et al., “In pursuit of tax equity: lessons from VAT rate structure adjustment in Poland”, *Financial Theory and Practice* 39 (2) 115-137 (2015); OECD/Korea Institute of Public Finance (2014), *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 22, OECD Publishing; e Liam Ebrill et al., *The Modern VAT*, Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001.

2. Isenção tributária simples

Trata-se aqui de caso particular de alíquotas diferenciadas discutido na seção anterior. As vendas de bens e serviços listados como essenciais são isentos do imposto. A isenção não elimina toda a tributação, já que o imposto pago nas etapas anteriores de produção/comercialização ficam incluídas no custo, portanto no preço dos produtos.

A isenção é ferramenta tosca para direcionar o benefício tributário ao consumo de famílias de baixa renda. Surgem os problemas de classificação já mencionados. Complica-se o controle tributário, tanto pelo contribuinte como pelo fisco. Até uma lista pormenorizada de bens e serviços isentos terá dificuldade no enfrentar problemas de qualidade: arroz comum vs. arroz arbóreo, pescada branca vs. salmão, pão vs. farinha de rosca, cortes de carne diferentes etc.³⁹

Um dos complicadores desse mecanismo de alívio tributário é a necessidade de o contribuinte de direito distribuir o imposto pago nas compras entre uma parte creditável (correspondente a vendas tributadas) e outra não creditável (correspondente a vendas isentas).

Pela impossibilidade de atribuir univocamente cada entrada a uma saída específica, a apropriação do crédito terá que se valer de algum critério de proporcionalidade. Com isso se quebra a simplicidade do sistema de crédito, em que o imposto devido pelo contribuinte é simplesmente a diferença entre o imposto destacado nas vendas e prestações e o imposto pago nas aquisições.

3. Isenção tributária completa (alíquota zero)

A isenção tributária completa ou plena é caso particular da isenção simples (2). O bem ou serviço objeto de isenção é provido sem

³⁹ Referindo-se à composição da cesta básica e sua ineficiência distributiva, o Secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, declarou: “Mas o que acontece no Brasil é que aqui temos isenção para a cesta, e essa isenção chega a todos os produtos. Há produtos que são adquiridos não pela população de modo geral, são adquiridos somente por quem tem condições de adquirir. A cesta pega, por exemplo, todos os tipos de queijo, ovas de peixe, salmão, filé mignon. Não é para qualquer um comprar salmão, tem vários itens abarcados pela isenção fiscal que realmente não são básicos. Tudo isso acaba pesando.” Ver Folha de S.Paulo 18 jun 2018, <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/fac-simile/2018/06/18/>.

cobrança de imposto, isto é, é isento. Além disso, o contribuinte de direito obtém crédito pelo imposto pago na aquisição, no que se distingue da isenção simples analisada na seção anterior.

A isenção plena é chamada em muitos países de alíquota zero, o que é coerente com a manutenção do crédito relativo às mercadorias, serviços e insumos de produção utilizados na atividade de produção ou comercialização.

Saída com alíquota zero ou saída isenta são a mesma coisa. Embora o uso do conceito de alíquota zero seja tecnicamente mais correto, o uso de isenção associado à manutenção do crédito, como conhecemos no Brasil, tem efeito equivalente da alíquota zero.

Aplicar alíquota zero a bens básicos ou necessários não é maneira eficiente de realizar política redistributiva ou tornar não-regressiva a tributação. Estudando o assunto na África do Sul (que aplica alíquota zero a 19 tipos de alimentos) a Comissão Katz concluiu que “prover alívio ao pobre através de isenções e alíquota zero é provável política tributária sem sentido e política social ineficiente”. Alíquota zero beneficia seis vezes mais os ricos que os pobres e deve ser usada apenas quando não exista melhor instrumento para ajudar o pobre.⁴⁰

A isenção plena apresenta as mesmas insuficiências de endereçamento às famílias de baixa renda discutidas nas seções anteriores. Além disso, a isenção plena tende a gerar créditos acumulados que tornam necessárias restituições de imposto de pequeno valor pela autoridade tributária para um número elevado de empresários de pequeno porte.

Em qualquer administração tributária, restituir imposto é tarefa difícil pelos controles que requer em vista dos riscos sempre presentes de fraude. Isto torna a operacionalidade do sistema complexa e custosa. A renúncia tributária (valor do imposto não pago) é também mais elevada que nos outros modelos analisados.

⁴⁰ Ver Sijbren Cnossen, *VAT Treatment of Food: Principles and Practice*, presentation prepared for the 12th Annual Asia-Pacific Tax Forum, New Delhi, India, 5-7 May 2015.

II - Outros mecanismos de combate à pobreza

A mitigação da tributação do consumo de famílias de baixa renda tem sido muitas vezes tentada através da redução de alíquota ou isenção, parcial ou total, dos bens e serviços considerados essenciais.

Reconhecidamente, são mecanismos toscos e de má “pontaria” contra a pobreza. Assim mesmo, têm sido utilizados na falta de melhores alternativas de política social. Em muitos países pobres e em desenvolvimento, não há estrutura de imposto de renda que possa ser utilizada como base para proteção social através da concessão de créditos tributários restituíveis.

Também, nesses países, raramente existe cadastro confiável de lares vulneráveis economicamente, e mesmo que haja, o sistema financeiro não tem suficiente capilaridade para permitir a entrega de benefícios financeiros regulares.

Se o país já conta certo grau de desenvolvimento digital, amplas bases de dados e uso disseminado de cartões magnéticos, esses recursos podem ser utilizados para fazer transferências de renda às famílias carentes.

Essas transferências podem estar associadas ao ônus trazido pela tributação geral ao consumo. Com isso, o sistema tributário pode ser livre de tratamentos preferenciais, portanto mais simples.⁴¹

Há muitas formas de estabelecer uma rede de proteção social. Entre aquelas que guardam estreita conexão com o peso que os impostos representam para as famílias, os principais são a seguir analisados.

4. Vouchers, cupom-alimentação

Talvez a forma mais antiga de assistência social seja a distribuição de alimentos entre a população carente. Na vigência de grandes guerras, para distribuir com algum senso de equidade os escassos estoques disponíveis, é comum o uso de cupons de racionamento.

⁴¹ Há muitos instrumentos para prover uma rede de proteção social além dos analisados nesta nota técnica. Ver por exemplo World Bank, *The State of Social Safety Nets 2018*, Washington, DC: World Bank, 2018. A nota limita-se aos que são utilizados como maneira de compensar o impacto da tributação sobre o consumo.

Em tempos de paz, tanto em sociedades democráticas quanto autocráticas se pratica o acesso a alimentos através de cupons, seja por sentimento de solidariedade social seja por cálculo político.

Nas últimas décadas, mais de um bilhão e meio de pessoas dependiam de assistência alimentar provida in natura.⁴² O programa indiano dá a 800 milhões de pessoas o direito de comprar alimentos subsidiados em lojas estabelecidas para esse fim. Programa similar, no Egito, distribui alimentos subsidiados a 90% da população.

Dados os altos custos de logística e os desperdícios inerentes ao sistema de distribuição in natura, programas de distribuição de alimentos tem migrado para a forma de vouchers. O voucher dá ao seu detentor o direito de adquirir alimentos até o valor estabelecido.

Como o voucher é resgatado pelo vendedor na agência gestora do programa assistencial, o suprimento de alimentos já não requer rede estatal, que passa a ser substituída por comerciantes regulares.

O uso de vouchers enseja muita economia do programa social. De um lado, dispensa a manutenção de rede oficial de distribuição, com sua ineficiência. De outro, com o uso de cadastros sociais, permite limitar o benefício às pessoas carentes, e até dificultar que estas abusem o sistema retirando para revender. Ao mesmo tempo, o sistema de vouchers oferece mais variedade de alimentos ao beneficiário do programa.

5. Transferências financeiras

Transferências financeiras bem direcionadas são reconhecidas como superiores a fornecimento subsidiado e cupons ou vouchers. Permitem usar os recursos também para bens e serviços não-alimentares que são importantes no consumo familiar.

O bom direcionamento (*targeting*) das transferências torna necessário identificar a situação de necessidade de pessoas e famílias. Essa identificação requer a gestão ativa de cadastros sociais. À medida que os programas sociais se beneficiam de sistemas eletrônicos e de ampla rede de serviços financeiros, transferências financeiras se impõem como o melhor mecanismo.

Transferências financeiras são programas de sustentação de renda, para evitar que famílias sejam deixadas em situação de extrema

⁴² H. Altman et al., *The 1.5 Billion People Question: Food, Vouchers, or Cash Transfers?*, Washington D.C.: The World Bank, 2018.

pobreza. Elas podem ser *condicionadas*, como por exemplo o programa Bolsa Família brasileiro, que beneficia quase 14 milhões de famílias e que requer que membros da família em idade escolar frequentem escola. Podem também ser *não condicionadas*.

6. Imposto de renda negativo

Alguns países, como Canadá e Estados Unidos, oferecem um crédito financeiro para trabalhadores com filhos e outros dependentes (*Earned Income Tax Credit, EITC*). O crédito é exercido na declaração anual de imposto de renda e, como beneficia famílias de baixa renda, geram montante negativo de imposto, o qual é restituído.

Visto que o EITC só beneficia pessoas empregadas, e o benefício é pago apenas uma vez por ano, é apenas um dos instrumentos de combate à pobreza.

Um imposto de renda negativo, que seria pago a pessoas cuja renda total no ano não excedesse a certo montante estabelecido em lei, tem sido proposto por vários autores, mas não foi adotado por nenhum país. A ideia evoluiu no sentido de adoção de uma Renda Básica Universal (RBU) paga a todas as pessoas independentemente do nível de renda delas. Atualmente a RBU é objetivo de vívida discussão, em parte ligada à perspectiva de desemprego gerado pela automação.⁴³

III - Famílias de baixa renda e o IBS

O desenho do IBS inclui um mecanismo de proteção social para eliminar ou reduzir o impacto do imposto sobre a capacidade de consumo das famílias de baixa renda. Trata-se de devolver o imposto pago na aquisição de bens e serviços, até um certo limite, como se analisa a seguir.

O modelo de devolução do IBS para famílias de baixa renda permite tornar realidade as três colunas de um IVA ideal: base muito

⁴³ Uma proposta de RBU foi levada a referendo popular em 2016 na Suíça e derrotada. O governo da Finlândia introduziu um programa piloto de RBU para 2.000 pessoas em 2017 mas declarou que o programa será descontinuado no fim de 2018.

ampla, alíquota única e alívio financeiro para os mais necessitados (e apenas para eles).

7. O modelo teórico

Em 2006 Richard Ainsworth⁴⁴ propôs um sistema mais eficiente que isenção para desonerar do IVA ou do imposto sobre vendas a varejo (IVV) as compras feitas por pessoas pobres. Até então o alívio tributário consistia em reduzir a alíquota de bens presumidamente consumidos predominantemente por pessoas de baixa renda, ou então em conceder a eles isenção tributária. A intervenção de proteção social ocorria a nível dos bens.

Já no modelo de Ainsworth, a alíquota de IVA ou IVV poderia ser uniforme, entretanto se garantia a isenção às pessoas carentes através do cartão inteligente (*smart card*) que elas apresentariam no momento da compra. O cartão seria emitido pelas agências de proteção social após verificar a condição econômica do beneficiário. A intervenção de proteção social ocorreria a nível das pessoas; o IVA passa a ser “personalizado”.

O cartão de Ainsworth precisava ter informação biométrica do beneficiário para assegurar que não seria cedido a outra pessoa.

Em 2010 e 2011 Alberto Barreix et al.⁴⁵ apresentaram uma versão da proposta que dispensava o uso de cartão inteligente. O tributo seria cobrado normalmente do comprador pobre, o qual seria compensado por transferência financeira incondicional.

A compensação ocorreria fora do âmbito tributário, consistindo em crédito mensal à conta do beneficiário ou a crédito em cartão de débito/compra. O valor do crédito se basearia em pesquisas de orçamentos familiares, para um consumidor médio.

⁴⁴ R. Ainsworth, *Biometrics: Solving the Regressivity of VATs and RSTs with “Smart Card” Technologies*, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper No. 06-20, 2006.

⁴⁵ Alberto Barreix, Martín Bès, Jerónimo Roca, *El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*. Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto de Estudios Fiscales de España y Eurosocietal, 2010; e Alberto Barreix, Martín Bès, Jerónimo Roca, *Solving the Impossible Trinity of Consumption Taxes: Personalized VAT*, Inter-American Development Bank, September 2011.

A proposta Barreix-Bès-Roca estava climatizada para a América Latina, onde já existiam há muitos anos programas sociais de distribuição de renda, que ofereciam uma base operacional óbvia. Ademais, diversos países do continente já haviam acumulado experiência com a devolução de impostos a consumidores finais.

Em 2017 Giovanni Padilha apresentou em tese doutoral o modelo de devolução do ICMS pago por famílias de baixa renda.⁴⁶ A proposta de Padilha climatiza o IVA personalizado para o Brasil, onde o uso da fatura eletrônica já se encontra amplamente disseminado.

A proposta Padilha também faz uso da enorme experiência desenvolvida no Brasil, tanto a nível estadual como municipal, no uso da nota fiscal eletrônica, e em muitos estados e municípios, na devolução de parte do ICMS e do ISS a consumidores finais. De qualquer forma, com o IBS haverá uma única base de nota fiscal eletrônica, tanto para as operações entre contribuintes quanto para operações entre contribuintes e consumidor final.

A proposta do IBS, que se detalha na próxima seção, prevê a compensação das pessoas de baixa renda sem isenção no momento da compra nem transferência financeira de caráter amplo para o universo de pessoas beneficiárias. Com isso permite manter a generalidade e simplicidade do IBS enquanto obedecendo aos anseios distributivos.

8. O funcionamento do sistema IBS

A pessoa beneficiária deve estar inscrita no Cadastro Único de Programas Sociais, ou outro cadastro que venha a ser estabelecido para acompanhar a situação econômica e as necessidades das pessoas de baixa renda.

No ato da compra, a pessoa beneficiária indicará seu CPF para fins de crédito do imposto na conta de devolução tributária do comprador. Os detalhes do mecanismo de devolução serão definidos de modo a torná-lo o mais simples possível. A ideia é restituir em cada mês o IBS pago pela pessoa no mês anterior.

Mensalmente, o cartão possuído pela pessoa habilitada é creditado pelo montante de IBS que ela pagou em compras realizadas no

⁴⁶ Giovanni Padilha [da Silva], *ICMS Personalizado (ICMS-P): Un IVA Moderno, Eficiente y Equitativo*. Tesis Doctoral, Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares, 2017.

mês anterior. Consistente com a limitação do benefício a pessoas de baixa renda, deverá haver um limite de compras que geram crédito.

O modelo adotado permite, se desejado, realizar uma gradação do benefício para dar-lhe maior progressividade. Por exemplo, a devolução de IBS podia ser de 90% nos primeiros R\$250 de compras no mês, 60% de compras maiores de R\$250, mas não excedentes de R\$500, e 30% de compras superiores a R\$500, mas não excedentes de R\$750 no mês. Esses cálculos são feitos na gestão do sistema, sem envolver nenhuma complicação para o contribuinte ou o beneficiário.

9. Considerações finais

O sistema de alívio tributário proposto é muito eficiente em identificar as pessoas necessitadas do tratamento privilegiado (alívio total ou parcial do IBS). Não há vazamento do benefício para pessoas de alta renda que consumam os mesmos bens ou serviços. Portanto, o custo do programa (renúncia tributária) é limitado em comparação com métodos de isenção, alíquota reduzida ou transferências financeiras.

O benefício não se cinge apenas a bens de “cesta básica ou de subsistência”, com ênfase em alimentos, até porque o consumo do pobre é diversificado. Respeita a soberania do consumidor, que gozará da isenção qualquer que seja o bem ou serviço que consuma.

O sistema proposto também favorece a inclusão tributária, contribuindo para a redução da economia informal. Somente comerciantes registrados como contribuintes do IBS ou do Simples Nacional podem cobrar IBS, e, portanto, deflagrar o processo de devolução. Venda sem incidência de IBS ou Simples Nacional não gera devolução de IBS, portanto as famílias serão estimuladas a comprar em estabelecimentos integrados na economia formal.

Felizmente a tecnologia tributária já avançou suficientemente no Brasil para permitir desonerar famílias de baixa renda do IBS sem comprometer a estrutura e solidez do tributo.

Agência Tributária Nacional

Maio de 2020

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor um modelo de gestão para a Agência Tributária Nacional, comitê gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de que trata a PEC 45/2019.

É consenso no Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) que o IBS, sendo imposto nacional, deverá ser regulamentado, arrecadado, fiscalizado, lançado, cobrado e administrado por uma Agência Tributária Nacional (ATN), a qual será constituída com natureza jurídica de autarquia nacional e terá sua atividade regulada por lei complementar. Por se tratar de um tributo pertencente à União, Estados e Municípios, como proposto na PEC 45/2019, entende-se, por decorrência, que a gestão do IBS, na ATN, deverá ser compartilhada por esses entes federativos, a fim de harmonizar e fortalecer as relações federativas.

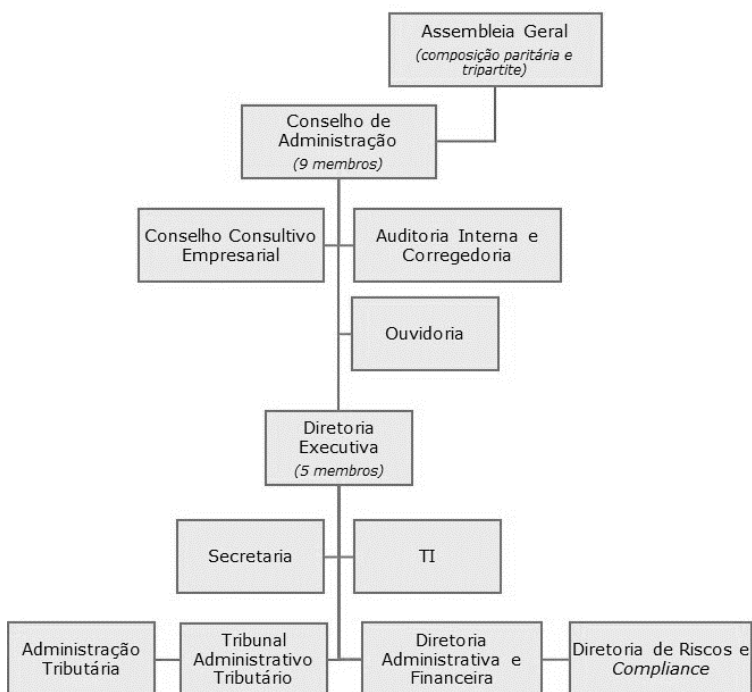
Estrutura organizacional da ATN

Uma agência com as atribuições estabelecidas acima precisa ter um elevado grau de profissionalismo, capacidade gerencial e forte estabilidade de seu corpo técnico. Além disso, é necessário o equilíbrio entre os interesses dos entes federativos e os dos contribuintes. A experiência brasileira indica que temos grandes serviços prestados pelas fundações, autarquias e empresas públicas, mas tais organizações têm sempre um determinado ente federativo como controlador. No entanto, aproveitando-se das experiências públicas e privadas é possível construir uma entidade que funcione como uma “*Corporation*”, isto é, uma

empresa que não tenha um controlador, como deve ser o caso da Agência Tributária Nacional, onde União, Estados e Municípios têm pesos iguais.

Nesse modelo organizacional ganham destaque a Assembleia Geral, que define os rumos estratégicos das atividades a serem executadas, e o Conselho de Administração, que dirige de fato a Agência e é eleito pela Assembleia Geral (*ver Emenda n. 63/2019, apresentada pelo Dep. Luiz Flávio Gomes, à PEC 45/2019*).⁴⁷

A figura abaixo ilustra o relacionamento entre os órgãos constitutivos da Agência Tributária Nacional.



A adoção do modelo de *Corporation* levanta duas questões a resolver:

⁴⁷ Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2219481>>. Acesso em fev 2020.

Em que proporção os entes estarão representados na gestão da ATN?

Como se fará a escolha dos representantes dos entes federativos?

Representação dos entes federativos na ATN

Há diversas possibilidades de compor a representação dos entes federados na gestão da ATN. O Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal (COMSEFAZ), por exemplo, de forma unânime propôs emenda à PEC 45 onde exclui a União da ATN e assegura aos Estados uma participação mais relevante que aos Municípios (27 x 14).

Entendemos que essa proporcionalidade é eminentemente política e será definida no Congresso Nacional. Mas, para início de negociação e para efeito de demonstração do modelo de gestão, partimos do princípio de que União, Estados e Municípios **deveriam ter peso igual na gestão da ATN**.

Escolha de representantes da União, Estados e Municípios

A escolha dos representantes da União não oferece dificuldades. Mas como articular os 27 Estados e Distrito Federal e os 5.570 Municípios para escolha de seus representantes? Uma alternativa seria utilizar as entidades representativas dos Estados – COMSEFAZ, Consórcios Regionais – e dos municípios – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), Confederação Nacional de Municípios (CNM) e Frente Nacional de Prefeitos (FNP). A dificuldade reside na definição dos diferentes pesos que devem ser atribuídos a cada uma dessas entidades. Esses pesos seriam colocados na lei complementar. E se surgirem novas entidades?

Uma alternativa seria aproveitar a experiência do modelo de gestão empresarial e aplicá-lo à Agência Tributária Nacional, notadamente o modelo das “*corporations*”, que são sociedades anônimas sem acionista controlador e nem bloco de controle.

Nessas empresas o Conselho de Administração (CA) tem papel relevante na condução dos negócios e seus membros são eleitos pela Assembleia Geral (AG). Normalmente, há uma articulação entre os aci-

onistas para eleger uma chapa para o CA. Não havendo consenso e objetivando fortalecer os acionistas minoritários é possível utilizar o instituto do voto múltiplo na eleição do CA. A Lei 6404/1976 que regula as sociedades anônimas no Brasil estabelece:

Art. 141. Na eleição dos conselheiros, é facultado aos acionistas que representem, no mínimo, 0,1 (um décimo) do capital social com direito a voto, esteja ou não previsto no estatuto, requerer a adoção do processo de voto múltiplo, atribuindo-se a cada ação tantos votos quantos sejam os membros do conselho, e reconhecido ao acionista o direito de cumular os votos num só candidato ou distribuí-los entre vários.

§ 1º A faculdade prevista neste artigo deverá ser exercida pelos acionistas até 48 (quarenta e oito) horas antes da assembleia-geral, cabendo à mesa que dirigir os trabalhos da assembleia informar previamente aos acionistas, à vista do “Livro de Presença”, o número de votos necessários para a eleição de cada membro do conselho.

§ 2º Os cargos que, em virtude de empate, não forem preenchidos, serão objeto de nova votação, pelo mesmo processo, observado o disposto no § 1º, in fine.

§ 3º Sempre que a eleição tiver sido realizada por esse processo, a destituição de qualquer membro do conselho de administração pela assembleia-geral importará destituição dos demais membros, procedendo-se a nova eleição; nos demais casos de vaga, não havendo suplente, a primeira assembleia-geral procederá à nova eleição de todo o conselho.

Observe-se os elementos centrais do instituto do voto múltiplo:

a) cada ação terá tantos votos quantos sejam os membros do CA, admitido o direito de cumular os votos em um só candidato ou distribuí-los entre vários; b) conhecer previamente, à vista do livro de presença, o número de votos necessários para eleição de cada membro do CA; c) a destituição de qualquer membro do CA implica na destituição dos demais membros procedendo-se uma nova eleição.

Importante destacar que os minoritários, para garantir a eleição de seus representantes, precisam montar suas estratégias de acumulação/distribuição de votos. E nessa estratégia é fundamental conhecer a quantidade mínima de votos necessários para eleger a quantidade de conselheiros almejada.

Uma regra prática para determinar o número de ações necessárias para eleger uma dada quantidade de conselheiros é apresentada

por Campbell em “*The origin and Growth of Cumulative Voting for Directors*”.⁴⁸

A fórmula de Campbell pode ser enunciada da seguinte forma:

$$X = ((Y * NL) / (N + 1)) + 1, \text{ onde:}$$

X = número de ações necessárias para a eleição de um determinado número de conselheiros;

Y = total de ações votantes presentes na AG;

NL = número de membros do Conselho de Administração que se quer eleger;

N = número total de membros do Conselho de Administração a serem eleitos.

Exemplificando. Uma determinada empresa tem um Conselho de Administração formado por 5 membros. Na AGO compareceram 1.000 ações aptas para votar. Os minoritários desejam eleger 1 conselheiro. Logo é necessário que tenham no mínimo 167 ações (desprezando a fração).

Total de ações votantes presentes na AG	Y	1.000
Número de membros do CA que se quer eleger	NL	1
Número total de membros do CA a serem eleitos	N	5
Quantidade de ações necessárias para eleger 1 conselheiro	X	167

Observe-se que os minoritários utilizando o voto múltiplo e concentrando em um conselheiro vão elegê-lo com 835 votos. Já os majoritários terão 4.165 votos (5.000 – 835) e conseguirão eleger 4 conselheiros, com até 1041 (4.165/4) votos por conselheiro. Mas jamais conseguirão eleger os cinco conselheiros pois se distribuírem seus votos por cinco candidatos chegarão a apenas 833 votos.

	Ações	Votos	Votos distribuídos para 5 conselheiros
Majoritário	833	4165	833
Minoritário	167	835	
Totais	1.000	5.000	

⁴⁸ Cf. Direito de voto na Sociedade Anônima, OSMAR BRINA CORRÊA-LIMA Professor de Direito Comercial na Faculdade de Direito da UFMG.

Aplicação do voto múltiplo na escolha do CA da ATN

Para facilitar a exposição vamos assumir que União, Estados e Municípios tenham o mesmo peso, que cada habitante do território valha uma “ação”, e que o CA é composto por 9 membros. Considere a população brasileira de 210.147.125 pessoas em 2019. Isso significa que o conjunto dos municípios terão 210 milhões de ações, idem para o conjunto dos estados e essa mesma quantidade de ações para a União. Com a utilização do voto múltiplo o conjunto dos municípios terá 1.891.324.125 votos (9 vezes 210.147.125) assim como o conjunto dos Estados e a União.

Admitindo que todos compareceram a AGO e aplicando-se a fórmula de Campbell verifica-se, abaixo, que são necessárias 189.132.414 ações para eleger três conselheiros, logo tanto estados, municípios e a União tem condição objetiva para eleger três conselheiros.

Total de ações votantes presentes na AGO	Y	630.441.375
Número de membros do CA que se quer eleger	NL	3
Número total de membros do CA a serem eleitos	N	9
Quantidade de ações necessárias para eleger 3 conselheiros	X	189.132.413

Mas se um conjunto de Municípios ou Estados desejar escolher 1 conselheiro quantas ações precisariam ser arrematadas?

Total de ações votantes presentes na AGO	Y	630.441.375
Número de membros do CA que se quer eleger	NL	1
Número total de membros do CA a serem eleitos	N	9
Quantidade de ações necessárias para eleger 1 conselheiro	X	63.044.138

O resultado é 63 milhões de ações. Isto significa que o conjunto das capitais brasileiras não conseguiria eleger 1 conselheiro (aproximadamente 50 milhões de habitantes) mas os estados de São Paulo e Minas Gerais poderiam eleger um conselheiro já que suas populações alcançam 66.500.000 milhões.

Interessante observar que o modelo de voto múltiplo permite um grande conjunto de composições para eleição de conselheiros. Grupamento por Estado, por município, grupamento regional somando vo-

tos de estados com municípios. Enfim esse modelo permite grande flexibilidade na composição do Conselho de Administração, o que é fortemente desejável uma vez que é muito importante a diversidade de pensamento em um órgão tão importante como o Conselho de administração da Agência Tributária Nacional.

CAPÍTULO III – TRATAMENTOS SETORIAIS

IBS na Indústria de Construção⁴⁹

Julho de 2017

1. Introdução

O setor de construção é um dos que apresenta maior complexidade no desenho de um imposto sobre o valor adicionado. A experiência internacional varia amplamente. Esta nota tem como objetivo avaliar possíveis alternativas para o tratamento do setor imobiliário no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

2. Tributação do setor habitacional no IVA

O consumo de serviços imobiliários (utilização de imóveis residenciais ou comerciais) apresenta especificidades que o distingue de outros objetos de tributação (bens e serviços). O investimento em construção é feito em período relativamente curto, mas seu consumo (o uso do imóvel) é distribuído sobre muitos anos.

No caso de imóveis comerciais (utilizados por contribuintes do IVA) esta é uma questão relativamente simples de ser equacionada. A venda do imóvel é tributada, gerando crédito imediato de valor equivalente (a exemplo de todas as demais formas de investimento). O uso do imóvel é tributado implicitamente quando da venda dos bens ou serviços pelo contribuinte.

⁴⁹ Nota elaborada com o auxílio de Isaías Coelho e Vanessa Rahal Canado.

O maior problema ocorre no caso dos imóveis residenciais. Idealmente o que deveria ser tributado é o consumo dos serviços habitacionais.⁵⁰ No caso de imóveis alugados o valor deste serviço corresponderia ao valor do aluguel, que seria tributado. No caso de imóveis de uso próprio, seria necessário arbitrar um valor de aluguel do imóvel (equivalente ao valor de mercado do aluguel), o qual seria tributado.

Por razões de natureza operacional e política, este modelo de tributação não é adotado por nenhum país. Resta então saber como tributar a construção, venda e utilização de imóveis habitacionais no âmbito do IVA.

Satya Poddar, em um texto elaborado para discutir a tributação da habitação na hipótese da eventual adoção do modelo do IVA pelos EUA, apresenta quatro modelos possíveis de tributação, a saber: IVA Moderno (*Modern VAT*) e opções A, B e C.⁵¹ O texto de Poddar, por ter sido elaborado para um país que ainda não possui um IVA, é uma referência interessante para a discussão do modelo a ser adotado no caso do IBS.

a) IVA Moderno

No modelo do “IVA Moderno” – que, segundo Poddar, é adotado, com variações pelo Canadá, bem como pela Austrália e pela Nova Zelândia – a construção e a primeira venda de imóveis residenciais recém construídos é tributada normalmente, mas a revenda destes imóveis, assim como a locação de imóveis residenciais são isentos.⁵² Despesas com a reforma de imóveis residenciais existentes (incluindo material e serviços) também são tributadas. A construção, venda, revenda, reforma e locação de imóveis comerciais é tributada normalmente.

Este modelo tem como vantagem a simplicidade operacional. Em um mercado eficiente, o preço de um imóvel tende a ser equivalente

⁵⁰ A venda do imóvel poderia ser tributada, mas o adquirente do imóvel teria um crédito em valor equivalente, o que significa que efetivamente a operação de aquisição do imóvel seria desonerada, postergando a tributação para o período de consumo do serviço de habitação.

⁵¹ Ver Poddar (s.d.).

⁵² Neste modelo há uma distinção entre a locação de curto prazo, que é tributada (como, por exemplo, no caso de um hotel) e a locação de longo prazo, que é isenta, embora os critérios variem bastante entre países. Ao longo do texto, as referências a locação ou aluguel dizem respeito à locação de longo prazo, que no modelo do IVA Moderno é isenta.

ao valor presente dos aluguéis esperados na utilização deste imóvel. Neste contexto, ao menos para os novos imóveis o modelo do IVA Moderno resulta em uma tributação equivalente (ainda que antecipada) à tributação do consumo dos serviços habitacionais ao longo da vida útil do imóvel.

Segundo Poddar, este modelo tem duas deficiências principais. A primeira é que os serviços de habitação decorrentes da utilização do estoque de imóveis existentes quando da introdução do IVA não serão tributados, gerando uma perda de arrecadação (e uma provável valorização dos imóveis existentes relativamente a imóveis novos, resultando em um ganho excepcional para seus proprietários⁵³).

A segunda deficiência é que, neste modelo, o eventual aumento do valor do aluguel dos imóveis construídos após a adoção do IVA – cuja contrapartida é a valorização dos imóveis – não é tributado, pois nem os aluguéis nem a revenda destes imóveis está sujeita à incidência de IVA.

b) Opção A – Tributação abrangente

Nesta opção, a locação de imóveis residenciais seria tributada, com o proprietário tendo direito a crédito sobre o imposto pago na aquisição do imóvel. As vendas de imóveis residenciais também seriam tributadas, garantindo-se direito a crédito equivalente ao menor entre: i) o imposto incidente quando da aquisição anterior do imóvel (e sobre despesas de reforma realizadas); ou ii) o imposto incidente sobre o próprio valor da venda.

Imóveis existentes quando da introdução do IVA seriam tributados quando de sua primeira venda, sem direito a crédito (caso já tenha havido alguma tributação anterior – por outros tributos – sobre o valor dos insumos utilizados na construção ou reforma, haveria um ajuste no valor do imposto devido).

Segundo Poddar, este modelo resolveria os dois problemas apontados no modelo do IVA Moderno: os imóveis já existentes não seriam favorecidos e o acréscimo no valor dos aluguéis (refletido na valorização do imóvel) seria tributado quando da venda subsequente dos imóveis.

O autor reconhece, no entanto, que esta proposta, além de enfrentar resistências políticas, gera uma maior complexidade operacional por vários motivos: i) todos os proprietários de imóveis passam a ser

⁵³ Este ponto é destacado em Knossen (1996).

contribuintes (e têm necessidade de manter a contabilidade do imposto pago na aquisição e reforma do imóvel); ii) é necessário definir regras para apropriação proporcional do crédito de imóveis cujo uso é alterado entre a ocupação pelo proprietário (que não gera crédito) e a locação para terceiros (que permite a apropriação do crédito). É provavelmente por estes motivos que nenhum país adota esse regime de tributação.

c) Opção B – Isenção para locações residenciais

Esta opção é semelhante à opção A, com a diferença de que a locação de imóveis residenciais é isenta. Este modelo também resolve os dois problemas identificados no modelo do IVA Moderno – pois tanto os imóveis existentes quando da introdução do IVA quanto a valorização dos imóveis são tributados na venda subsequente –, mas pode gerar algumas pequenas distorções.⁵⁴

Do ponto de vista operacional há uma simplificação – pois a locação de imóveis residenciais não é mais tributada (e não é necessário nenhum ajuste no caso de imóveis que são utilizados de forma alternativa entre uso próprio e locação) –, mas há também uma complicação no caso de imóveis de uso misto (residencial e comercial), pois passa a ser necessário haver a distinção entre a parcela do imóvel destinada a cada um dos usos para fins de apropriação do crédito do imposto, o que não ocorre na Opção 1.

Segundo Poddar, esta opção também não é adotada por nenhum país, embora o Canadá tenha considerado esta alternativa quando da introdução do GST. Neste caso, no entanto, haveria o diferimento do imposto devido na venda dos imóveis, caso o proprietário adquirisse outro imóvel residencial.

⁵⁴ Um exemplo destas distorções é a locação de imóveis construídos pelo próprio proprietário. Na Opção 1 esta locação seria tributada, enquanto que na Opção 2 haveria uma subtributação, na medida em que apenas os materiais utilizados na construção seriam tributados. Segundo Poddar, esta distorção poderia ser corrigida através da cobrança do IVA sobre o valor de mercado do imóvel, mantendo-se o crédito relativo ao imposto incidente sobre os materiais utilizados na construção.

d) Opção C – Isenção na venda e locação de imóveis residenciais

Nesta opção, a venda e locação de imóveis residenciais seria isenta, mas as atividades de construção e reforma de imóveis seria tributada.

De acordo com Poddar, uma variante desta opção é utilizada por vários países da Europa. Segundo a diretiva do IVA europeu, todas as vendas e locações de imóveis (inclusive comerciais) são isentas. No entanto, segundo a diretiva, os países membros podem permitir que os vendedores ou locadores optem por tratar a venda ou locação como tributável, o que efetivamente ocorre na maioria das operações com imóveis comerciais. No Reino Unido, a primeira venda de imóveis é tributada com alíquota zero, garantindo-se a manutenção dos créditos.

Para Poddar, este modelo decorre em parte de uma visão de que o valor da terra não constitui valor agregado e, portanto, não deveria ser tributado, bem como do fato de que, na Europa, vários países possuem tributos incidentes sobre a transferência de propriedade imobiliária.

Segundo o autor, este modelo gera ainda mais distorções que o modelo do IVA Moderno, na medida em que a isenção na venda de imóveis residenciais (inclusive da primeira venda) gera distorções, ainda que os serviços de construção e os insumos (material de construção) sejam tributados. Tais distorções resultariam da criação de um incentivo à auto-construção e à auto-produção de insumos para a construção.⁵⁵

A tabela abaixo apresenta uma visão comparativa dos quatro métodos de aplicação do IVA ao setor imobiliário avaliados por Poddar.

⁵⁵ Vale notar que Cnossen (1996) tem uma visão distinta de Poddar com relação ao modelo europeu. Na interpretação deste autor, a primeira venda de imóveis na Europa seria tributada. Em todo caso, Cnossen também entende que o modelo do IVA Moderno (que ele denomina de “*tax method*”) é superior ao modelo europeu.

Tributação de imóveis residenciais

Tipo de oferta	IVA Moderno	Opção A	Opção B	Opção C
Primeira venda do imóvel	T	T	T	I
Revenda do imóvel				
i) ocupação própria	I	T	T	I
ii) imóvel de aluguel	I	T	T	I
Locação de longo prazo	I	T	I	I
Aluguel imputado de imóveis ocupados pelo proprietário	I	I	I	I
Aumentos futuros no valor do aluguel				
i) imóvel com ocupação própria	I	T dif	T dif	I
ii) imóvel de aluguel	I	T	T dif	I

T: tributado; I: isento; T dif: tributado, mas o tributo é diferido até a revenda do imóvel.

Fonte: Poddar (s.d., p.17)

3. Alternativas para o IBS

A análise feita por Poddar sobre alternativas para a tributação das operações com imóveis é útil para avaliar algumas opções para a incidência do IBS em operações com imóveis residenciais.

Na análise a seguir, as diversas alternativas são avaliadas tendo em vista as seguintes variáveis: a) potencial de arrecadação; b) neutralidade (distorções alocativas); c) impacto distributivo; e d) simplicidade operacional. Adicionalmente, no caso do Brasil, é preciso considerar que no setor de construção civil há um elevado grau de informalidade, e que o desenho escolhido pode estimular ou desestimular a formalização do setor.

São consideradas alternativas apenas para as operações com imóveis residenciais. Entende-se que há consenso no CCiF a respeito das operações com imóveis comerciais (construção, reforma, venda, revenda, locação etc.), as quais seriam tributadas normalmente.

Neste momento, o objetivo da nota é ajudar a definir apenas as linhas gerais do modelo a ser adotado. O detalhamento do modelo (e o tratamento de algumas questões específicas) serão feitos em um segundo momento.

a) Alíquota zero

Uma primeira opção seria a adoção de um regime de alíquota zero (isenção com manutenção integral dos créditos) tanto na construção e reforma, quanto na primeira venda dos imóveis residenciais. As vendas posteriores, assim como a locação dos imóveis seriam isentas.

Em princípio este modelo não gera distorções alocativas, uma vez que a tributação é a mesma independentemente da forma de construção e ocupação dos imóveis. No entanto, o modelo pode onerar a autoconstrução por parte de não contribuintes, uma vez que estes não conseguiriam recuperar os créditos relativos ao material empregado. Por este mesmo motivo, o modelo claramente favorece as atividades de construção realizadas por empresas formais, em detrimento das empresas informais.

Do ponto de vista operacional, trata-se de um modelo relativamente simples. A maior complexidade diz respeito à devolução temporária de créditos acumulados, questão que terá de ser equacionada de qualquer forma no desenho do IBS. O modelo permite uma transição fácil entre imóveis comerciais e residenciais, uma vez que a venda de imóveis residenciais para empresas comerciais não geraria crédito e a venda de imóveis comerciais para fins residenciais estaria sujeita à alíquota zero, com manutenção do crédito.

As maiores deficiências do modelo dizem respeito à arrecadação (que seria nula no caso de imóveis residenciais) e a seu impacto distributivo, uma vez que o consumo de serviços de habitação pelas pessoas de alta renda seria completamente desonerado.

b) Isenção

Uma segunda alternativa seria a isenção dos serviços de construção e reforma e da venda (inclusive a primeira) e da locação de imóveis residenciais. Neste caso, apenas os materiais utilizados seriam tributados.

Trata-se de um modelo operacionalmente bastante simples, que não favorece nem desfavorece a formalização do setor.

Do ponto de vista da arrecadação e do impacto distributivo, embora seja menos oneroso que a opção de alíquota zero, ainda resulta numa baixa arrecadação e numa subtributação do consumo de serviços de habitação pelas pessoas de alta renda.

O maior problema deste modelo é de ordem alocativa. A isenção favorece a agregação de valor no canteiro de obras, prejudicando técnicas construtivas que utilizam estruturas pré-fabricadas, com maior agregação de valor na indústria e menor no canteiro de obras.

O modelo também gera distorções quando imóveis residenciais passam a ser utilizados para fins comerciais e vice-versa. No pri-

meiro caso, haveria cumulatividade, pois a tributação dos materiais utilizados na construção do imóvel residencial não geraria crédito para a empresa comercial. No segundo caso, o imóvel originalmente comercial vendido para fins residenciais seria integralmente tributado, elevando seu custo.

c) IVA Moderno

A terceira opção seria o modelo do IVA Moderno, descrito por Poddar. Nesta opção, todos os serviços de construção (incluindo reforma) seriam tributados, assim como a primeira venda de imóveis residenciais. As vendas subsequentes, assim como a locação de imóveis residenciais seriam isentas.

Este modelo é operacionalmente simples e não gera distorções alocativas na construção, uma vez que a tributação é a mesma independentemente da técnica construtiva empregada. No entanto, trata-se de um modelo que claramente favorece as empresas informais (não tributadas) em detrimento das empresas formais de construção.

Do ponto de vista da arrecadação, trata-se de uma opção claramente superior às duas primeiras. De modo semelhante, os serviços de habitação de imóveis novos usufruídos por famílias de alta renda seriam tributados. A tributação da construção de imóveis populares seria compensada através de subvenções, seguindo o modelo geral do IBS no tratamento de objetivos extrafiscais.

As deficiências do modelo são aquelas já apontadas por Poddar. A primeira é o tratamento favorecido do estoque de imóveis existentes (gerando um ganho extraordinário para seus proprietários). A segunda é a não tributação da valorização dos imóveis.

d) Tributação da venda e isenção na locação

A última alternativa considerada aproxima-se da Opção B, descrita por Poddar. Trata-se de um modelo em que todas as vendas de imóveis residenciais são tributadas, mas a locação destes imóveis é isenta. Nas vendas de imóveis, haveria um crédito correspondente ao menor entre o imposto incidente na aquisição anterior do imóvel (acrescido do imposto incidente em eventuais reformas realizadas) e o imposto incidente sobre o valor da própria venda.

Este modelo não gera distorções na escolha dos métodos construtivos e permite tributar a valorização dos imóveis, além de ser o que

tem maior potencial de arrecadação entre as quatro alternativas analisadas. No entanto, por tributar a construção, favorece as empresas informais em detrimento das formais.

Operacionalmente é mais complexo que os demais, pois exige o acompanhamento do imposto pago na construção, nas vendas e nas reformas dos imóveis. No caso do IBS, uma sugestão é que estes valores sejam registrados em um cadastro de imóveis gerido pelo fisco.

Esta alternativa vai ao encontro de duas iniciativas em curso no país. Uma delas é a criação de um cadastro em que cada imóvel é identificado por um único código (uma espécie de RENAVAM imobiliário). A outra iniciativa é o Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais (SINTER – regulamentado pelo Decreto 8.764/2016), que tem como objetivo cruzar os dados de registros de imóveis com imagens georreferenciadas.

Neste caso, todos os dados relativos ao IBS pago na construção, aquisição ou reforma do imóvel seriam registrados neste cadastro, facilitando o cálculo do imposto devido nas operações subsequentes. A rigor, este modelo dispensa o registro do proprietário do imóvel como contribuinte, com o cálculo sendo feito por imóvel e não por contribuinte.

Idealmente, este modelo deveria vir acompanhado da revogação do ITBI (fazendo-se ajustes na distribuição federativa da receita para que os municípios não percam arrecadação), ou, alternativamente, o valor do ITBI deveria ser descontado do montante do IBS devido nas operações de venda de imóveis.

Por fim, há a questão do tratamento a ser dispensado aos imóveis já existentes. Como pelo modelo atual estes imóveis já foram tributados (pelo ICMS, PIS/Cofins e IPI incidentes sobre os materiais de construção e pelo ISS e PIS/Cofins incidentes sobre os serviços de construção) seria necessário arbitrar um crédito inicial para estes imóveis. Este crédito poderia ser uma porcentagem (no limite de 100%) do valor do IBS incidente sobre o valor venal do imóvel no momento da entrada em vigor do novo modelo.

Referências Bibliográficas

Cnossen, Sijbren, “VAT Treatment of Immovable Property”, cap. 7 de Victor Thuronyi, ed., *Tax Law Design and Drafting* volume 1, International Monetary Fund, 1996.

Poddar, Satya, “Treatment of Housing under VAT for the US”. Acessível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/f931/d7836ea7967ff3db4973a57a427a0be4db9e.pdf>. O texto disponível na internet não está datado, mas como faz referência a textos de 2008, é posterior a esta data. Uma versão do texto foi republicada como “Treatment of Housing Under a VAT”, *Tax Law Review* Vol. 63 No. 2, June 2010.

Tributação da produção agrícola no IBS

Maio de 2020

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor o modo de operacionalizar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de que trata a PEC 45/2019, na produção, industrialização e comercialização da produção agropastoril. O modelo que se pretende construir leva em conta as melhores práticas internacionais e as características centrais do IBS proposto, quais sejam: alíquota uniforme, contribuintes abrangem tanto pessoas físicas quanto jurídicas, devolução dos créditos acumulados e isenção para pequenos negócios.

Experiência internacional na tributação do IBS sobre a produção do agronegócio

Segundo a literatura internacional há quatro formas incidência do IBS sobre o produtor rural e que são adotadas ao redor do mundo: i) Regime normal de tributação; ii) Isenção; iii) Tratamento diferenciado para insumos específicos do agronegócio e iv) Tratamento diferenciado para os produtos alimentícios (Cnossen, 2018).

Os IVAs mais recentes adotam o regime normal de tributação, isto é, tanto os produtores rurais, quanto as empresas de agro processamento e os comerciantes de alimento, ou seja, toda a cadeia produtiva do agronegócio, está sujeita a alíquota vigente do IBS se o seu faturamento for superior ao limite de isenção aos pequenos negócios (*threshold*). Dessa forma a apuração do tributo a recolher ao longo da cadeia produtiva é apurado pela confrontação entre débitos e créditos do tributo. É sempre facultado aos pequenos agricultores aderir ao sis-

tema do IBS podendo neste caso aproveitar os créditos de suas aquisições de insumos e repassar crédito para seus compradores (quando contribuintes).

Os agricultores familiares, pouco intensivos no uso de insumos, que vendem seus produtos ao consumidor final tenderão a optar pela isenção e ficar fora do regime do IBS. Desse modo seu ônus tributário será apenas o incidente sobre seus insumos, estando livre de imposto seu próprio valor adicionado. Por outro lado, produtores familiares que vendem para empresas que processam ou comercializam alimentos em larga escala tendem a optar pelo regime normal de tributação do IBS, para dar crédito integral para as empresas. No entanto, isso implica em arcar com algum custo de *compliance*, hoje cada vez menor, para apurar e recolher o tributo

No regime de isenção, todos os produtores rurais, grandes ou pequenos, seriam isentos. Isso significa que todas suas vendas para empresas de comercialização ou processamento não dariam direito a créditos de IBS, gerando cumulatividade nos processos de produção e distribuição de alimentos, o que se refletiria em maiores custos para o consumidor e perda de competitividade no comércio internacional.

Os países que adotam a isenção precisam lidar com o problema da cumulatividade dos tributos relativos aos insumos utilizados ao longo da cadeia de produção já que os produtos importados, sem tributação cumulativa, ficam mais competitivos que a produção local. Há duas formas básicas de endereçar esse problema: a) tratamento diferenciado para insumos específicos do agronegócio; e b) tratamento diferenciado para os produtos alimentícios.

As formas possíveis de tratamento diferenciado para os insumos do agronegócio são: a) Isentar ou adotar tarifas reduzidas para os insumos tradicionais como sementes, ração animal, fertilizantes, pesticidas, medicamentos para animais, máquinas e equipamentos agrícolas, entre outros; ou b) tributar os insumos agrícolas e retirar a cumulatividade de tributos na produção rural mediante a adoção de crédito presumido nas vendas para empresas de processamento e comercialização de produtos agrícolas.

A isenção ou a adoção de tarifas reduzidas para os insumos do agronegócio tem alcance limitado, na medida em que são restritos a insumos típicos enquanto outros insumos e serviços com usos alternativos

não gozam desse benefício para evitar a evasão tributária⁵⁶. O instrumento de crédito presumido é comum na Europa e habilita as empresas que agregam valor aos alimentos *in natura* a ter créditos do IVA das etapas anteriores a uma taxa pré-fixada que é uma média estimada da incidência do imposto ao longo de cada cadeia produtiva⁵⁷. Por isso deve ser diferenciado por categorias, de acordo com as atividades produtivas (pecuária, agricultura, piscicultura etc.) porque cada segmento utiliza diferentes insumos e em diferentes quantidades. A fixação do crédito presumido acaba sendo arbitrária além de originar elevado custo de *compliance* e estimular o litígio, porque as diversas cadeias produtivas passam a ter taxas diferentes de crédito presumido. A Itália, por exemplo, possui 11 alíquotas diferenciadas de crédito presumido para os produtores rurais (Cnossen, 2018).

Por conta dessa arbitrariedade e dos custos envolvidos, a Comissão Europeia quer eliminar gradualmente esse tipo de tratamento diferenciado via crédito presumido e colocar os produtores no regime normal de tributação (Terra e Kajus, 2015). Essa opinião é corroborada por Cnossen (2018), que aponta que esse mecanismo de crédito presumido fez sentido no passado, quando não havia um sistema informatizado de tributação, mas que atualmente corresponde a uma forma arbitrária de compensação.

O tratamento diferenciado para os produtos alimentícios como forma de retirar e/ou reduzir a cumulatividade do IBS na produção rural se operacionaliza mediante a utilização de alíquotas reduzidas – ou até a adoção de alíquota zero – para os principais produtos alimentares. Essa é uma forma comum de tratar esses produtos e que tem como objetivo dar um alívio financeiro ao consumidor, sobretudo as famílias mais carentes. Contudo, essa desoneração pode não ser repassada em sua integralidade ao consumidor final, uma vez que o preço final depende das elasticidades da oferta e da demanda. Ou seja, do poder de mercado dos produtores para remarcar os seus preços.

Embora esse tipo de tratamento seja comum, os IVAs mais modernos (a partir de 1980), em sua maioria, optaram por não conceder essa diferenciação (benefício) ou reduziram seu escopo, pois essa política tributária é pouco eficiente e mal focalizada (Ebrill *et al*, 2001).

⁵⁶ Assim, serviços de manutenção do estabelecimento, por exemplo, não seriam contemplados, uma vez que sua utilização é largamente utilizada em outros setores e engendraria espaço para evasão e contencioso tributário.

⁵⁷ Os produtores que se beneficiam do crédito presumido devem ser compensados também em caso de exportação.

Tributação do IBS sobre o agronegócio no Brasil

A produção agropecuária brasileira é fortemente diversificada tanto em termos da variedade de plantas cultivadas e animais criados quanto na dimensão das unidades produtivas: agricultura familiar, pequenas e grandes propriedades. Essas unidades produtivas podem assumir o formato jurídico de pessoas físicas ou jurídicas.

Segundo o censo agropecuário de 2017/2018, temos 3.864 mil estabelecimentos com receita (Tabela 1), dos quais 77,7% se enquadram como agricultura familiar.

Tabela 1: Número de estabelecimentos e receita por tipo de estabelecimento – Brasil, 2017/2018			
Agricultura familiar e Pronaf	Estabelecimentos com receita (Mil)	Receita total do estabelecimento (R\$Mil)	Faturamento médio por estabelecimento (R\$ mil)
Total	3.864	413.965.929	107
Não familiar	861	321.668.053	374
Agricultura familiar	3.003	92.297.876	31
Total	3.864	413.965.928	107
Não Pronafiano	886	338.835.140	382
PRONAF B *	1.863	10.047.117	5
PRONAF V *	1.115	65.083.671	58

Fonte: Censo agropecuário 2017/2018 (IBGE).

(*) PRONAF B engloba os agricultores familiares com renda bruta anual familiar de até R\$ 20.000

(*) PRONAF V tem renda variável.

(Valores de julho 2016).

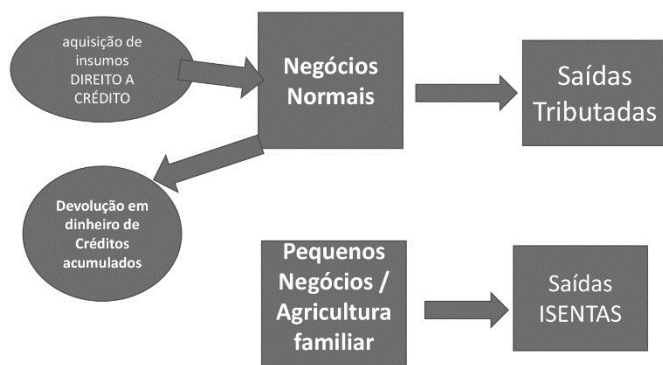
Por força de convênios CONFAZ, a grande maioria dos estados brasileiros isenta de ICMS as saídas de gêneros alimentícios para alimentação escolar promovida por agricultor familiar, empreendedor familiar rural ou suas organizações.⁵⁸

⁵⁸ Esse benefício aplica-se aos alimentos destinados às redes de ensino das Secretarias Estadual ou Municipal ou por escolas de educação básica pertencentes às suas respectivas redes de ensino, decorrente do Programa de Aquisição de Alimentos - Atendimento da Alimentação Escolar, instituído pela Lei Federal

Dada a complexidade classificatória (assentado, exclusivamente familiar, familiar com contratado e não familiar) além das exigências de obrigações acessórias para enquadramento nos convênios CONFAZ, o modelo de tributação proposto para o IBS busca radical simplificação, distinguindo apenas os estabelecimentos denominados “pequenos negócios” (que inclui a agricultura familiar de forma geral) que serão isentos e os “negócios normais” (que inclui a agricultura “não familiar”) que serão tributadas normalmente pelo IBS. Independentemente de se organizarem como pessoas físicas ou jurídicas.⁵⁹

O quadro abaixo, mostra o modelo geral (bem simplificado) da proposta de tributação da produção do agronegócio.

Cadeia de produção do Agronegócio Pessoas Físicas ou Jurídicas



n. 10.696, de 02 de julho de 2003, no âmbito do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE, nos termos da Lei Federal n. 11.947, de 16 de junho de 2009.

⁵⁹ O dimensionamento de “pequenos negócios” será feito e outra nota técnica, mas é importante salientar que, hoje, alguns estados colocam o limite de \$ 280 Mil de receita anual para os produtores rurais serem classificados com micro produtor rural. Esse limite colocaria como “pequeno negócio” todos os produtores vinculados ao Pronaf B e Pronaf V, bem como boa parte dos produtores não pronafiano, ou seja mais de 3 milhões de produtores rurais.

A **produção** se caracteriza pela (1) grande produção conduzida por pessoas jurídicas ou pessoas físicas e (2) por pequenos negócios (inclusive agricultura familiar), que serão impactadas tributariamente da forma abaixo:

- a) *Negócios Normais* (pessoa jurídica ou física): aplica-se o modelo geral do IBS: **crédito** do tributo advindo de todos os insumos e **débito** do tributo referente a todas as vendas ou transferência onerosa de direitos;
- b) *Pequenos negócios ou agricultura familiar* (pessoa jurídica ou física): a regra geral é a isenção total do IBS, sem aproveitamento de crédito porventura existente na aquisição de insumos, e todas suas vendas:
 - (i) para os programas de merenda escolar⁶⁰, exportação⁶¹ e consumo interno – serão sempre isentas.⁶²
 - (ii) Para as indústrias, atacadistas, varejistas ou exportadores também serão isentas, mas uma vez que os produtos entrem na cadeia de comercialização serão tributados normalmente.

Obviamente os pequenos negócios poderão optar por operar pelo regime normal de crédito e débito do IBS, caso essa seja uma melhor opção para eles. Em particular, é possível desenvolver um modelo operacional em que os créditos decorrentes das aquisições dos pequenos produtores sejam repassados para os adquirentes de seus produtos, eliminando a cumulatividade nas vendas desses produtores para outras empresas.

⁶⁰ A compra da agricultura familiar para a alimentação escolar está regulamentada pela Resolução CD/FNDE n. 26, de 17 de junho de 2013 (atualizada pela Resolução CD/FNDE n. 04, de 2 de abril de 2015), que dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da educação básica no âmbito do Pnae. O limite máximo para cada da Declaração de Aptidão ao Pronaf (DAP) é de \$ 20.000,00 por família/ano. Um mesmo agricultor pode participar de vários programas governamentais (sendo inclusive estimulado para isso). O limite para “pequenos negócios” deverá ser dimensionado de forma a conter os valores dos programas de alimentação escolar.

⁶¹ Evento pouco frequente para os agricultores familiares/pequenos negócios

⁶² Aqui não fica resolvida a questão da tributação do consumo do governo. A isenção das compras da merenda está associada à compra da agricultura familiar/pequenos negócios.

A **industrialização**, o **comércio exterior** e o **comércio interno** funcionam conforme o modelo geral do IBS. Ou seja, as entradas de bens e serviços dão direito a crédito (exceto quando adquiridos de pequenos negócios /agricultura familiar que não optarem pelo regime normal) e as saídas estão sujeitas ao débito do IBS.

Destaque: a produção agrícola não será tributada. Os contribuintes (produtores agrícolas, indústrias, comércio, e comércio exterior) aproveitarão os créditos referente aos produtos adquiridos e caso acumulem créditos poderão requisitá-los e terão a devolução em até 60 dias (isto ocorrerá, normalmente, com os exportadores ou produtores agrícolas que atuam em cadeias de longo ciclo).

Impacto do modelo nas diversas cadeias produtivas

A) Cereais – Milho, Soja, Sorgo etc. (cadeia curta menor que um ano):

Esse tipo de cultura é fortemente mecanizada, havendo predomínio de grandes produtores, que podem se organizar como pessoa física ou jurídica. O tratamento dado às pessoas jurídicas ou físicas é o mesmo já que ambos são contribuintes. Os créditos acumulados no decorrer do ano agrícola poderão ter sua devolução requerida ou ser compensados quando da venda da safra.

B) Cultura permanente – Café, laranja, frutas, seringueira, reflorestamento.

Esse tipo de cultura se caracteriza pelo alto investimento inicial (preparação da terra, plantio e tratamentos culturais de 3 a 4 anos (até 8 em alguns casos) antes de iniciar a produção. Aqui é fundamental a garantia de devolução dos créditos acumulados durante o período de formação da cultura. No período de maturidade da cultura ela não diferirá das cadeias curtas já que terão entradas de insumos e saídas de produtos, e consequentemente os créditos e débitos do IBS.

C) Hortifrutigranjeiro – batata, cebola, legumes, hortaliças

Esse tipo de cultura se caracteriza pela rapidez do ciclo (em torno de 2 a 4 meses) e pelo predomínio de produtores pessoas físicas (pequenos negócios/agricultura familiar). A distribuição/destinação da produção se dá, basicamente, de três formas:

- (i) Venda direta nas feiras-livres;
- (ii) Venda para merenda escolar;

(iii) Venda para o circuito de intermediação: compradores, CEASAS, atacadistas, varejistas.

O modelo proposto é perfeitamente aplicável:

As vendas, a partir da agricultura familiar/pequenos negócios, diretas ao consumidor ou para a merenda escolar são isentas. Os produtos que entrarem na cadeia normal de comercialização serão tributadas normalmente a partir da segunda operação.⁶³

As vendas dos produtores de maior porte serão tributadas normalmente.

D) Cadeias de produção animal (aves, porco, gado)

A produção de aves se caracteriza pela profunda integração e especialização na cadeia produtiva que vai desde a criação de matrizes, passando pela produção de filhotes (pintos de um dia), pelo crescimento, pelo abate e finalmente pela distribuição ao consumo ou exportação. A parte inicial da cadeia é controlada por grandes empresas (formação de matrizes e pintos de 1 dia); o crescimento fica por conta de granjeiros (geralmente pessoas físicas) e a parte final – abate e distribuição é controlada pelos frigoríficos. Nesta cadeia há uso intensivo de insumos – vacinas, ração, energia elétrica, óleo diesel, entre outros, além da mão de obra bastante intensiva.

Entendemos que o modelo geral de tributação do agronegócio pode ser aplicado sem problemas nesta cadeia.

A parte inicial da cadeia, operada por pessoas jurídicas, lançará, normalmente, os débitos e créditos do IBS.

A parte da cadeia conduzida pelas pessoas físicas (crescimento) pode optar por:

- a) Caracterizar-se como um pequeno negócio e receber os insumos sem aproveitamento de crédito de IBS e tendo suas saídas isentas, ou⁶⁴
- b) Caracterizar-se como um negócio normal e utilizar o mecanismo de débitos e créditos do IBS.

⁶³ O modelo proposto (isenção) traz uma vantagem para a venda direta entre produtor e consumidor, que é parcialmente reduzida pelo não aproveitamento de crédito na compra dos insumos.

⁶⁴ Essa é uma opção ruim já que haverá cumulatividade de tributos na cadeia.

No momento em que o frigorífico recebe os frangos para o abate volta a funcionar o mecanismo de débito e crédito.

Há algumas variantes na modelagem desta cadeia. Quando o granjeiro trabalha por conta e ordem da empresa integradora. Isso significa que a cadeia de produção está integralmente dentro de uma pessoa jurídica (podendo inclusive no caso de integração vertical ser a mesma pessoa jurídica), logo aplica-se o modelo geral do IBS.

As cadeias de produção de porco, gado e outros animais seguem mais o menos a cadeia descrita acima.

Comentários finais

- a) Esta proposta atende a preocupação do setor quanto a acumulação de crédito impactar, fortemente, o capital de giro das cadeias com longo prazo de maturação. Basta devolver os créditos em até 60 dias;
- b) O IBS na forma proposta pelo **CCiF não tributa o Agronegócio** tributa apenas o consumo de bens e serviços;
- c) O custo de apurar e recolher o IBS será muito pequeno uma vez que o sistema será totalmente informatizado e a única obrigação acessória do produtor será a emissão do documento fiscal.

Referências bibliográficas

BRASIL, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Censo Agropecuário 2017. Disponível em: www.ibge.gov.br. Acessado em: jan/2020.

Cnossen, S. *Int Tax Public Finance* (2018) 25: 519. <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9453-4>.

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund.

Terra, B., & Kajus, J. (2015). *Commentary—A guide to the recast VAT directive*. Deventer: Kluwer Publishers.

CAPÍTULO IV – PROPOSTA CCiF

Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

“Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

‘Art. 105.

.....

III -

.....

d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

.....’ (NR)

‘Art. 109.....

.....

I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

.....’ (NR)

‘Art. 146.....

III -

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º (renumerado)

V- o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo.

§ 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.’ (NR)

‘Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

c) a locação de bens;

d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no *caput* deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; e

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.’

‘Art. 154.....
.....
.....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.’
(NR)

‘Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – seguridade social;

II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239;

III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239;

IV – Fundo de Participação dos Estados;

V – Fundo de Participação dos Municípios;

VI – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, “c”;

VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino;

IX – ações e serviços públicos de saúde;

X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.’

‘Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – transferência aos municípios de cada Estado;

IV – outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal;

V – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.’

‘Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município;

IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.’

‘Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.’

‘Art. 159-E. Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual, distrital ou municipal, as alíquotas singulares de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C corresponderão:

I – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a IX do art. 159-A, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 1º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a III do art. 159-B, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 2º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 3º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As alíquotas singulares poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada, observadas as seguintes restrições:

I – as alíquotas singulares relativas às destinações de que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-B não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.’

‘Art. 159-F. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VII do art. 159-A, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Parágrafo único. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 159-G, I e II.’

‘Art. 159-G. As parcelas destinadas aos Municípios nos termos do inciso III do art. 159-B serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos na proporção da respectiva população;

II – um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.’

‘Art. 161. Cabe à lei complementar:

.....
.....
IV – dispor sobre o cálculo das parcelas a que se referem os arts. 159-A, 159-B e 159-C, observado o disposto no art. 159-D.

.....’ (NR)

‘Art. 167.

.....
IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º,

212 e 37, XXII, as destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

.....’ (NR)

‘Art. 198.

.....
§ 2º Além dos recursos a que se referem o inciso IX do art. 159-A, o inciso II do art. 159-B e o inciso II do art. 159-C, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I – no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, excluída aquela relativa ao imposto de que trata o art. 152-A, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

.....’ (NR)

‘Art. 212.

.....
§ 7º A destinação prevista no caput:

I – não se aplica à receita própria da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A;

II – inclui os valores a que se referem o inciso VIII do art. 159-A, o inciso I do art. 159-B e o inciso I do art. 159-C.’ (NR)

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

‘Art. 60.

.....
II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e, III e IV do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da

Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....’ (NR)

‘Art. 115. O Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias contados da publicação desta emenda constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

§ 1º A lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição estabelecerá prazos para:

I – a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional a que se refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal;

II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal.

§ 2º Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto no inciso I do parágrafo anterior, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias.

§ 3º Na hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar, no prazo previsto no inciso II do parágrafo 1º, o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.’

‘Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 117 a 120 deste Ato, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 117 a 120 deste Ato, considera-se ano de referência:

I – o ano em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

II – o ano subsequente àquele em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra após 30 de junho.’

‘Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento);

II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I.

§ 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput.

§ 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada à seguridade social, observado o disposto no art. 76 deste Ato.’

‘Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;

II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;

III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;

IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;

V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;

VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;

VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.’

‘Art. 119. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição;

II – no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere os art. 155, II da Constituição;

III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

IV – no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição.

§ 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VII – 10% (dez por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VIII – 7,92% (sete inteiros e noventa e dois centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

IX – 15% (quinze por cento) da redução da receita corrente líquida da União decorrente da variação da receita dos tributos a que se refere o inciso I do caput deste artigo.

§ 2º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a III do art. 159-B da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – 18,75% (dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

II – 9% (nove por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

III – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição.

§ 3º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I e II do art. 159-C da Constituição Federal serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

II – 15% (quinze por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição.

§ 4º Observada metodologia estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição, as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência a que se referem este artigo serão fixadas:

I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União;

II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o artigo anterior e do imposto sobre bens e serviços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente.º

‘Art. 120. Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas:

I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º;

II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 1º A diferença, a maior ou a menor, entre a receita total do imposto sobre bens e serviços, exclusive a parcela atribuível à União, e o valor apurado na forma do caput será distribuída entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federado, apurado com base nas alíquotas de referência.

§ 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano.

§ 3º A partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano de referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre os entes federados nos termos estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 4º Caberá ao comitê gestor nacional, de que trata o § 6º do art. 152-A da Constituição Federal, operacionalizar a distribuição da receita do imposto nos termos referidos neste artigo.’

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

‘Art. 146.....

.....

.....

III -

.....
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as mi-
croempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes
especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-
A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 14.
.....

.....’ (NR)

‘Art. 150.

.....
§ 1º A vedação do inciso III, ‘b’, não se aplica aos tributos previstos
nos arts. 148, I; 153, I, II e V; e 154, II; e a vedação do inciso III,
‘c’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e
III; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previs-
tos nos arts. 155, III, e 156, I.
.....

.....
§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, con-
cessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impos-
tos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei
específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusiva-
mente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou
contribuição.
.....

.....’ (NR)

‘Art. 153.

IV – (Revogado)

.....
§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os
limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enu-
merados nos incisos I, II, e V.
.....

§ 3º (Revogado)

.....’ (NR)

‘Art. 155.

II – (Revogado)

.....
.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

.....’ (NR)

‘Art. 156.

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)’ (NR)

‘Art. 158.

.....

IV – (Revogado)

Parágrafo único. (Revogado)’ (NR)

‘Art. 159.

I - do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

.....

II - (Revogado)

.....

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

.....’ (NR)

‘Art. 161.

I - (Revogado)

.....
.....’ (NR)

‘Art. 195.

I -

.....

b) (Revogado)

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 12. (Revogado)

§ 13. (Revogado)

§ 14. A lei poderá definir setores de atividade econômica para os
quais a contribuição de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo
poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição inci-
dente sobre a receita ou o faturamento.’ (NR)

‘Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição para o Pro-
grama de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela
Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, financiará, nos
termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o
abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao
imposto sobre bens e serviços ou que contribuem para o Programa
de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários
mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um
salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das con-
tas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos
programas, até a data da promulgação desta Constituição.

.....’ (NR)

Art. 4º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

‘Art. 60.

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e III do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....’ (NR)

‘Art. 91. (Revogado)’

Art. 5º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I – em relação aos arts. 1º e 2º, na data de sua publicação;

II – em relação aos arts. 3º e 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano de referência, assim entendido aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 6º. Ficam revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência, os seguintes dispositivos:

I – da Constituição Federal: art. 153, IV e § 3º; art. 155, II e § 2º a 5º; art. 156, III e § 3º; art. 158, IV e parágrafo único; art. 159, II e § 2º e 3º; art. 161, I; e art. 195, I, “b”, IV e § 12 e 13; e

II – do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: art. 91.”

Justificativa

A presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Por fim, propõe-se a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS por um sistema que garanta maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar

nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos.

Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a consequente redução do oneroso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil.

A seguir é feito um detalhamento das mudanças propostas. Na primeira seção, introdutória, é feita uma descrição sumária dos problemas do atual sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, explicando-se como a migração para o modelo do IVA resolveria esses problemas. A segunda seção é dedicada a uma explicação mais detalhada do modelo proposto, enquanto na terceira seção é feita uma descrição, item a item, das mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal. Por fim, na quarta seção são feitos alguns comentários finais.

1. Introdução

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões. As falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços prejudicam sobremaneira o crescimento do país, além de gerar distorções competitivas e impossibilitar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem.

Um primeiro problema do modelo brasileiro é a fragmentação da base de incidência. Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Temos o Imposto municipal sobre Serviços (ISS), o Imposto estadual sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições federais para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Em segundo lugar, nenhum desses tributos possui as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante

cobrança não-cumulativa sobre o valor adicionado, o que acaba provocando um aumento do custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção nacional relativamente à de outros países, além de um enorme contencioso entre o fisco e os contribuintes.

O ISS é um imposto cumulativo por natureza. A não-cumulatividade do ICMS é frustrada pela não devolução de créditos acumulados e pela existência de uma série de restrições à recuperação de créditos, com destaque para a impossibilidade de tomada de créditos em relação a parte da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação.

O IPI tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso, além de dificuldades para definição de industrialização e para a classificação dos produtos na tabela de incidência (TIPI), baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

O PIS e a Cofins tiveram sua incidência ampliada para alcançar a receita total em 1998, passando a ser cobrados sobre receitas financeiras além do faturamento da venda de bens e serviços, o que causou enorme confusão no entendimento sobre a natureza dessa tributação. Adicionalmente, o estabelecimento, por norma da Receita Federal, de restrições ao conceito de insumo, resultou em grande contencioso na aplicação do regime não-cumulativo dessas contribuições. A incidência apenas sobre pessoas jurídicas também gera desigualdade em relação a negócios (muitas vezes de grande porte) organizados e geridos por pessoas físicas.

Um terceiro problema do modelo brasileiro resulta da cobrança predominantemente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés anti-exportação no sistema tributário do país.

Essas distorções são agravadas pela profusão de alíquotas e pela absurda quantidade de exceções, benefícios fiscais e regimes especiais que caracterizam o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS.

Quando consideradas em conjunto, as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em uma série de consequências negativas.

Em primeiro lugar, ensejam efeitos econômicos indesejados. Além de onerarem exportações e investimentos, induzem à adoção de

formas de organização da produção e comercialização de bens e serviços pouco eficientes. A guerra fiscal do ICMS é bom exemplo de estrutura tributária que influencia negativamente a produtividade brasileira, pois induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente, não apenas em estados pobres, mas também nos estados mais ricos do país.

Em segundo lugar, geram enorme contencioso e custos de conformidade altíssimos para padrões mundiais, como já demonstrado em vários estudos. O resultado é não apenas redução da produtividade, mas também aumento da insegurança jurídica, prejudicando os investimentos.

Em terceiro lugar, impedem a transparência da carga tributária de tributos que são cobrados das empresas, mas pagos pelo consumidor. Ao contrário do IVA, no qual o montante de imposto pago pelo consumidor corresponde ao recolhido pelas empresas ao longo da cadeia, no Brasil a multiplicidade de alíquotas, benefícios e regimes especiais tornam impossível saber qual o montante de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço.

Todos esses problemas poderiam ser resolvidos a partir da aproximação dos tributos brasileiros sobre bens e serviços às características que foram se pacificando por gerações na tributação do consumo por meio do IVA. Mas a transição do modelo brasileiro para um modelo com as características do IVA não é simples, por diversas razões.

Por um lado, há uma série de investimentos que foram feitos com base no sistema tributário atual, com todas as suas distorções. Uma mudança muito rápida do atual modelo para um modelo do tipo IVA poderia inviabilizar competitivamente algumas empresas, ou levar a uma forte redução de margens, com consequente perda de capital. Adicionalmente, grandes alterações no sistema tributário tendem a resultar em mudanças de preços relativos, o que pode gerar resistência por parte de alguns setores econômicos.

Por outro lado, há várias questões federativas envolvidas na mudança: (i) no modelo atual os Estados e Municípios possuem autonomia na gestão de seus impostos, e a forma federativa de Estado é uma das cláusulas pétreas da Constituição; (ii) a migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino afeta a distribuição da receita entre Estados e Municípios, o que tende a gerar resis-

tência por parte dos perdedores; e (iii) embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados.

Por fim, os atuais tributos sobre bens e serviços, além de serem partilhados com outros entes federados, possuem uma série de destinações previstas na Constituição. A consolidação de vários tributos em um único IVA, mantidos as atuais vinculações e critérios de partilha, pode resultar em um aumento da rigidez orçamentária, que já é extremamente elevada no Brasil.

A proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que serve de base para esta emenda, procura resolver ou, pelo menos, minimizar essas dificuldades através vários mecanismos, entre os quais se destacam: (i) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, mas preservação da autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto; (ii) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados; (iii) transição para que os entes federativos ajustem num horizonte de longo prazo aos efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino; e (iv) redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.

No item a seguir apresentam-se, de forma resumida, as principais características do modelo incorporado nesta emenda constitucional.

2. Principais características do modelo proposto

Como mencionado no início desta justificativa, a base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS).

Pela proposta, o novo imposto sobre bens e serviços (IBS):

- (i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas;

- (ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade;
- (iii) será totalmente não-cumulativo;
- (iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores;
- (v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital;
- (vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);
- (vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal;
- (viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente;
- (ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo;
- (x) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino.

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

As principais características do modelo proposto são descritas a seguir, sendo agrupadas em cinco temas: a) características do IBS; b) tratamento das questões federativas; c) transição para os contribuintes; d) transição na distribuição federativa da receita; e e) tratamento das vinculações e partilhas.

a) Características do IBS

As características propostas para o imposto sobre bens e serviços (IBS) são basicamente aquelas de um bom IVA, as quais estão bem estabelecidas na literatura.

A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante, porque o objetivo do imposto é tributar o

consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final.

A incidência em todas as etapas do processo produtivo e a não-cumulatividade plena (também conhecida como “crédito financeiro”) são essenciais para que todo imposto pago nas etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização seja recuperado. Na prática isso é equivalente a dizer que o imposto pago pelo consumidor final corresponde exatamente à soma do imposto que foi recolhido em cada uma das etapas de produção e comercialização do bem ou do serviço adquirido.

É preciso ter cuidado, no entanto, para que bens e serviços de consumo pessoal não sejam contabilizados como insumos e não sejam tributados. A função da não-cumulatividade é garantir o ressarcimento integral do imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade produtiva, mas não desonerar o consumo dos proprietários e dos empregados das empresas, o qual deve ser tributado normalmente.

No tocante ao tratamento do comércio exterior, de vez que visam tributar o consumo final, os IVAs são cobrados de acordo com o princípio do destino, o que significa que o IBS não será cobrado nas exportações, mas se devolverão rápida e integralmente os créditos acumulados pelos exportadores. Por outro lado, o IBS incidirá nas importações, seja por pessoa física ou jurídica, gerando crédito no caso de importação feita por contribuinte sujeito ao imposto.

O modelo de tributação no destino – caracterizado pela desoneração das exportações e tributação das importações – tem duas características importantes. A primeira é que este modelo não distorce o comércio exterior, ou seja, a tributação é a mesma para o bem ou serviço produzido internamente ou importado. A segunda é que o imposto pertence ao país de destino, o que é essencial em um tributo cujo objetivo é tributar o consumo, e não a produção.

A alíquota do IBS deverá incidir “por fora”, ou seja, sobre o preço dos bens e serviços sem o IBS e sem os tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. A regulamentação desta característica do imposto, no entanto, será feita apenas na lei complementar.

Outras características importantes do IBS são a garantia de crédito integral e imediato para os bens e serviços adquiridos em processos de investimento (com bens de capital) e a rápida devolução de eventuais

saldos credores acumulados por exportadores ou investidores. Tais características garantem uma desoneração completa dos investimentos, reforçando a característica básica do IBS, que é de ser um imposto que incide apenas sobre o consumo.

Embora a regulamentação do prazo de devolução dos créditos seja delegada para a lei complementar, a proposta é que seja muito curto (em princípio apenas 60 dias, prazo suficiente para identificar se há indícios de fraude na originação dos créditos cujo ressarcimento está sendo demandado).

Por fim, duas características muito importantes que estão sendo propostas para o IBS são a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação – e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária – que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas. De fato, há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota.

Por outro lado, a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.

Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes.

Isto não significa que o modelo não deva contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo. Para tanto, propõe-se um modelo em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através de mecanismos de transferência de renda. Este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens

e serviços (já adotado por vários Estados brasileiros) com o cadastro único dos programas sociais. Trata-se de um mecanismo muito menos custoso e muito mais eficiente do ponto de vista distributivo que o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos.

b) Tratamento das questões federativas

Uma das principais características do modelo proposto é o respeito à autonomia dos Estados e Municípios na gestão de sua receita, sem, no entanto, gerar a complexidade que resulta da incidência de múltiplos tributos. Neste modelo, para os contribuintes o IBS será um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada, mas para os entes federativos será como se cada um tivesse o seu próprio imposto, na medida em que terão autonomia na fixação da alíquota do imposto.

Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.

Operacionalmente, o modelo funcionará da seguinte forma. Haverá três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país.

A União, os Estados e os Municípios poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Na ausência de lei do ente federativo fixando a alíquota em valor distinto, a alíquota do IBS será a alíquota de referência.

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas

alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis.

Como cada ente federativo terá sua alíquota, a alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado de São Paulo for 11% e a alíquota do município de Campinas for 2%, as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20%. Para o contribuinte o relevante será apenas a alíquota total, não havendo diferenciação entre os entes federativos no cumprimento de obrigações principal ou acessórias. Ou seja, o contribuinte apurará os débitos e créditos do IBS e recolherá o imposto mediante procedimentos unificados e guia única, a exemplo do que ocorre com o regime do SIMPLES Nacional.

Como o IBS é um imposto sobre o consumo, nas operações entre entes federativos deverá ser aplicado o princípio do destino, ou seja, o imposto pertencerá ao Estado e ao Município de destino da operação. Como mencionado anteriormente, nas transações interestaduais e intermunicipais incidirá a alíquota do Estado e do Município de destino.

Para implementar a tributação no destino, será necessário que haja escrituração individual em cada estabelecimento do mesmo contribuinte. Mas o pagamento será unificado, ou seja, os créditos e débitos dos estabelecimentos serão consolidados, gerando uma única apuração e um único recolhimento de IBS por contribuinte.

A operacionalização da distribuição da receita entre os Estados e Municípios, proporcionalmente aos débitos e créditos atribuíveis a cada ente federativo, será regulamentada pela lei complementar. Apenas a título de exemplo, pelo modelo proposto a receita atribuível ao Estado “A” será calculada a partir da soma do saldo entre débitos e créditos da parcela estadual do imposto dos estabelecimentos localizados em seu território, somando-se a parcela estadual do imposto incidente nas vendas de outros Estados para o Estado “A” (a qual já será cobrada com base na alíquota do Estado “A”) e subtraindo-se o imposto incidente nas vendas do Estado “A” para outros Estados. Vale notar que este modelo só é factível por conta da ampla disseminação do uso da nota fiscal eletrônica no Brasil.

A arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União,

dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto. O comitê gestor será responsável também pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas o imposto.

A fiscalização do IBS será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

Por fim, o processo administrativo para solução de conflitos no âmbito do IBS deverá ser desenhado por lei complementar, contando com a representação dos vários entes federativos. O processo judicial será executado em âmbito federal, mas com a participação coordenada dos procuradores de todos os entes federativos, segundo critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

Em suma, o modelo proposto na presente emenda busca preservar a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas, sem, no entanto, gerar complexidade para os contribuintes.

Ao extinguir-se a possibilidade de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, extingue-se também a guerra fiscal do ICMS e do ISS. Para promover o desenvolvimento regional, em substituição ao uso de benefícios fiscais pelos Estados, propõe-se que haja a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional. A regulamentação dos valores e da forma de aplicação destes recursos não é, no entanto, definida na presente emenda à Constituição, devendo ser detalhada em legislação infraconstitucional.

Por fim, uma última mudança proposta com impacto federativo relevante é a alteração dos critérios de distribuição da cota-parte do ICMS, que é a parcela correspondente a 25% da receita do ICMS que é transferida aos Municípios do Estado. Atualmente, três quartos da cota-parte do ICMS são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado nos Municípios e um quarto com base em lei estadual. A distribuição da cota-parte com base no valor adicionado gera grandes distorções distributivas, pois beneficia desproporcionalmente pequenos municípios nos quais estão localizadas grandes unidades produtoras, em detrimento de municípios com grande população, mas poucas empresas.

Pela proposta, seria mantida a destinação de parte da receita estadual do IBS para os Municípios do Estado (cota-parte do IBS), bem como a definição em lei estadual dos critérios de distribuição de um quarto deste montante. Em contrapartida, a distribuição dos demais três quartos da cota-parte do IBS seria feita proporcionalmente à população

dos Municípios e não mais ao valor adicionado, resultando em uma distribuição muito mais justa da receita entre os Municípios.

c) Transição para os contribuintes

Para viabilizar a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo propõem-se duas transições: uma contemplando a progressiva redução dos atuais tributos e sua substituição pelo IBS (transição para os contribuintes); outra contemplando o ajuste na distribuição da receita entre os Estados e Municípios, em função da adoção do princípio do destino (transição na distribuição federativa da receita). Neste item apresenta-se em maior detalhe a transição proposta para os contribuintes, sendo a transição na distribuição federativa da receita detalhada no item subsequente.

A substituição dos tributos atuais pelo IBS será feita em dez anos, sendo os dois primeiros anos um período de teste e os oito anos seguintes o período de transição propriamente dito. No período de teste o IBS será cobrado à alíquota de 1%, sendo o aumento de arrecadação compensado pela redução das alíquotas da Cofins, não afetando, portanto, os Estados e Municípios. Já no período de transição todas as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins (*ad valorem* e *ad rem*, internas e interestaduais) serão reduzidas em 1/8 por ano, sendo estes cinco tributos extintos no oitavo ano.

Um dos objetivos do período de teste é o de fazer eventuais ajustes no IBS, pois se trata de um imposto novo, cuja operação precisa ser conhecida pelos contribuintes e pelo fisco.

Outro objetivo do período de teste é o de conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Como a receita dos cinco tributos atuais é conhecida, sabe-se que a perda de receita destes tributos no primeiro ano da transição será de 1/8 desta receita. Como a receita do IBS com uma alíquota de 1% é conhecida, sabe-se quanto terá de ser elevada a alíquota de referência do IBS (ou, mais precisamente, a soma das alíquotas de referência federal, estadual e municipal) para repor a perda de receita dos cinco tributos atuais no período. Ou seja, o modelo proposto permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem gerar riscos de aumento da carga para os contribuintes, mas também sem gerar riscos de perda de receita para os entes federativos.

O detalhamento do procedimento de cálculo das alíquotas de referência do IBS caberá à lei complementar, mas a presente emenda já

estabelece as principais diretrizes para este cálculo. Pela proposta, a calibragem das alíquotas de referência do IBS será feita de modo a repor, em cada ano da transição, a estimativa de perda de receita dos cinco tributos atuais decorrente da redução de suas alíquotas naquele ano. Eventuais erros de calibragem poderão ser corrigidos em anos subsequentes. As alíquotas de referência federal, estadual e municipal do IBS em cada ano da transição serão calculadas pelo TCU e aprovadas pelo Senado Federal.

Na regulamentação deste procedimento pela lei complementar, ficará claro que o processo de redução das alíquotas dos tributos atuais será simples. Ao invés de alterar as alíquotas na legislação, o que seria muito complexo, a redução será aplicada diretamente na emissão dos documentos fiscais. Ou seja, no primeiro ano da transição, a alíquota a ser aplicada no cálculo dos tributos atuais quando da emissão dos documentos fiscais será de 7/8 da alíquota prevista na legislação; no segundo ano da transição será de 6/8; e assim sucessivamente.

Todo o processo de transição toma como referência o ano em que for publicado o regulamento do IBS. Se o regulamento for publicado no primeiro semestre do ano, a cobrança do IBS (à alíquota de 1%) se iniciará no ano subsequente. Se for publicado no segundo semestre, a cobrança do IBS se iniciará no segundo ano subsequente. Isto significa que as empresas e o fisco terão pelo menos seis meses para se preparar entre a publicação do regulamento e o início da cobrança do imposto.

Vale ressaltar que a fixação das alíquotas de referência do IBS ao longo da transição, na forma descrita neste item, não impede que a União, os Estados e os Municípios fixem suas alíquotas, mesmo durante a transição, em valor distinto do da alíquota de referência. A garantia de manutenção da carga tributária durante a transição é o padrão que resulta do modelo proposto, mas não há restrição a que os entes federativos decidam cobrar mais ou menos de seus consumidores, como, aliás, não há restrições hoje (exceto em alguns casos) a que elevem ou reduzam as alíquotas de seus impostos.

A razão para a transição relativamente longa (dois anos de teste mais oito anos de transição) é que há muitos investimentos que foram realizados com base no sistema tributário atual. Uma transição muito curta poderia ser traumática para as empresas, que poderiam se tornar não competitivas, levando a uma perda de capital, ou mesmo ao fechamento das empresas.

Por outro lado, o prazo de transição precisa ser curto o suficiente para que os novos investimentos sejam feitos com base no novo modelo e não no velho sistema tributário, o que é essencial para que a mudança no sistema tributário induza uma mudança na forma de organização da produção, a qual pode ter um impacto muito positivo para a produtividade do país já nos primeiros anos da transição.

Em princípio o prazo de transição proposto, de dez anos, atende bem a esses dois imperativos. É longo o suficiente para permitir um ajuste não traumático por parte das empresas que realizaram investimentos, mas é curto o suficiente para que os novos investimentos passem a ser realizados com base no novo sistema tributário.

d) Transição na distribuição federativa da receita

Com a adoção do princípio do destino – cujo efeito é fazer com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo – haverá uma redistribuição da arrecadação entre Estados e entre Municípios. Ainda que no longo prazo todos sejam beneficiados pelo maior crescimento da economia resultante da mudança no sistema tributário, no curto prazo haveria o risco de que alguns Estados e Municípios fossem prejudicados.

Para mitigar a possibilidade de perda de receita por parte de alguns Estados e Municípios, propõe-se um modelo de transição na distribuição da receita do IBS entre os entes federativos que dilui por um prazo muito longo o impacto da mudança. O modelo proposto só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo então distribuída entre os Estados e os Municípios.

Pela proposta, nos primeiros vinte anos contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e para cada Município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Neste período, apenas a diferença entre o valor da receita do IBS correspondente à alíquota de referência e o valor que repõe a receita do ICMS e do ISS será distribuído pelo critério de destino.

Ou seja, este modelo garante que nos primeiros vinte anos nenhum Estado e nenhum Município terá uma redução do valor real de sua receita em decorrência da mudança do sistema tributário (exceto na hipótese, altamente improvável, de a parcela estadual e municipal da receita do IBS vir a ser menor que a redução da receita do ICMS e do ISS corrigida pela inflação). Mas neste período já haveria uma lenta migração para a distribuição da receita pelo princípio do destino, na

medida em que o crescimento real da receita do IBS já seria distribuído proporcionalmente ao consumo em cada Estado e Município.

Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a perda de receita dos Estados e Municípios com o ICMS e o ISS será progressivamente reduzida (ao ritmo de 1/30 por ano), havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS pelo princípio do destino apenas no quinquagésimo ano contado do início da transição.

Durante todo este período de cinquenta anos, a variação da receita (para maior ou menor) decorrente de mudanças na alíquota estadual ou municipal relativamente à alíquota de referência será integralmente apropriada como ganho ou perda de receita do Estado ou do Município que alterou a alíquota. Ou seja, se um Estado ou Município optar por onerar ou desonerar seus consumidores através de uma elevação ou redução da alíquota do IBS, o ganho ou perda de receita será apenas do Estado ou do Município, não sendo considerado no cálculo da compensação dos efeitos da transição dos tributos atuais para o IBS.

e) Tratamento das vinculações e partilhas

Uma última característica importante do modelo proposto é a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos substituídos pelo IBS por um novo sistema que visa dar maior flexibilidade para os gestores públicos e transparência para os contribuintes, sem, no entanto, desproteger as áreas atualmente beneficiadas pela destinação da receita dos tributos atuais.

Pelo modelo proposto, cada uma das destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins atualmente previstas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios será substituída por uma alíquota singular do IBS, cuja soma corresponde à alíquota total do imposto de cada ente. A receita do IBS de cada ente federativo será distribuída entre cada uma das destinações proporcionalmente à participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total do IBS.

No caso da União, a alíquota federal do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) seguridade social (destinação atual da Cofins); (ii) financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial (destinação atual de 60% da receita do PIS); (iii) financiamento de programas de desenvolvimento econômico (destinação atual de 40% da receita do PIS, transferida ao BNDES); (iv) Fundo de Participação dos Estados (destinação atual de 21,5% da receita do IPI); (v) Fundo de Participação dos

Municípios (destinação atual de 24,5% da receita do IPI); (vi) programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (destinação atual de 3% da receita do IPI); (vii) transferências aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (destinação atual de 10% da receita do IPI); (viii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 18% da receita do IPI, líquida das transferências aos Estados e Municípios, nos termos dos itens “iv”, “v” e “vii”, acima); (ix) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita corrente líquida resultante da arrecadação do PIS, da Cofins e do IPI); e (x) recursos de alocação livre (correspondente à receita do PIS, da Cofins e do IPI não vinculada às destinações descritas acima).

Na redação da emenda, considerou-se como sendo de alocação livre a parcela da receita do PIS e da Cofins atualmente desvinculada por conta do mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU), previsto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Quando a DRU for extinta, haverá um ajuste das alíquotas singulares, com a redução da alíquota singular relativa aos recursos de alocação livre (item “x” da lista acima) e o aumento das alíquotas singulares relativa às destinações atuais do PIS e da Cofins (itens “i”, “ii” e “iii” da lista acima).

No caso dos Estados, a alíquota estadual do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) transferência aos municípios do Estado (destinação atual de 25% da receita do ICMS); (ii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item “i” desta lista); (iii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 12% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item “i” desta lista); (iv) outras destinações do ICMS eventualmente previstas na Constituição do Estado; e (v) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ICMS não vinculada às demais destinações desta lista).

No caso dos Municípios, a alíquota municipal do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ISS); (ii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita do ISS); (iii) outras destinações do ISS eventualmente previstas na Lei Orgânica do Município; e (iv) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ISS não vinculada às demais destinações desta lista).

Por fim, no caso do Distrito Federal, a alíquota distrital do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares que correspondem às destinações do ICMS e do ISS descritas acima, além de outras destinações destes impostos eventualmente previstas em sua Constituição.

A exemplo do proposto para a alíquota total da União, dos Estados e dos Municípios, propõe-se que sejam fixadas alíquotas singulares de referência que são aquelas que correspondem exatamente à vinculação atual da receita do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI a cada uma das destinações descritas nos parágrafos acima. As alíquotas singulares de referência serão calculadas pelo TCU e aprovadas pelo Senado Federal, sendo fixadas a cada ano da transição.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios terão autonomia na fixação das alíquotas singulares acima ou abaixo das respectivas alíquotas de referência, observadas algumas restrições.

A primeira restrição diz respeito às alíquotas singulares vinculadas à destinação de recursos a outros entes da federação, as quais não poderão ser fixadas em valor inferior à respectiva alíquota de referência. Este é o caso das alíquotas singulares relativas à destinação de recursos ao FPE, ao FPM, aos Fundos Constitucionais de Financiamento e à compensação dos Estados pela desoneração da exportação de produtos industrializados, bem como daquela relativa à destinação de recursos da parcela estadual do IBS aos municípios (cota-parce do IBS).

A segunda restrição diz respeito à destinação de recursos à manutenção e desenvolvimento do ensino e às ações e serviços públicos de saúde. Neste caso, propõe-se que a soma das alíquotas singulares – da União, de cada Estado e de cada Município – relativas a estas destinações não possa ser fixada em valor inferior à soma das respectivas alíquotas de referência. Ou seja, protege-se a destinação de recursos à educação e à saúde, mas abre-se alguma flexibilidade para a alocação de recursos entre estas duas áreas, o que faz sentido, pois Estados ou Municípios com população envelhecida precisam de mais recursos para a saúde e menos para a educação que aqueles com população jovem, e vice-versa.

Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual ou municipal, as alíquotas singulares serão as respectivas alíquotas singulares de referência aprovadas pelo Senado Federal.

O texto da emenda constitucional também prevê que a alíquota singular relativa à parcela de alocação livre da União, dos Estados e dos Municípios será calculada pela diferença entre a alíquota total do respectivo ente e as demais alíquotas singulares. Isto significa que caso

algun ente modifique a alíquota total do IBS e não altere as alíquotas singulares, o aumento ou redução da alíquota será integralmente feito na alíquota singular relativa à parcela de alocação livre.

O motivo desta mudança proposta no sistema de vinculações e partilhas é dar mais flexibilidade e transparência na gestão do orçamento público, sem desproteger áreas atualmente protegidas pela Constituição.

A título de exemplo, se atualmente um Estado quiser ampliar suas despesas com segurança pública em R\$ 1 bilhão e financiar com o aumento da arrecadação do ICMS, ele terá de arrecadar mais de R\$ 2 bilhões de ICMS para que sobre R\$ 1 bilhão a ser alocado em segurança pública. Isto ocorre porque 25% do aumento da receita de ICMS terá de ser destinados aos municípios e, do que resta, 25% terá de ser alocados para a saúde e 12% para a educação.

Pela proposta, se o Estado quiser ampliar as despesas com segurança em R\$ 1 bilhão, ele elevará a alíquota específica do IBS relativa aos recursos de alocação livre de modo a arrecadar apenas R\$ 1 bilhão, que poderão ser integralmente destinados à segurança pública. Note-se que nem os municípios, nem a educação e nem a saúde foram prejudicados, pois não houve redução da receita destinada a estas finalidades, mas a elevação da receita do IBS foi apenas a suficiente para atender a finalidade que justificou o aumento da alíquota do imposto.

Este modelo não apenas reduz a grande rigidez que caracteriza o atual regime fiscal do Brasil, como também dá grande transparência ao custo para os consumidores/eleitores do financiamento de cada política pública. Contribui-se, assim, para elevar o grau de responsabilidade política do país, ao tornar mais claro para os eleitores o custo do financiamento do orçamento da União, de seu Estado e de seu Município.

3. Detalhamento do texto da emenda

A seguir apresentam-se as mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal, visando a implementação das mudanças no sistema tributário descritas acima. Para facilitar a compreensão, é feita uma descrição de cada dispositivo incluído, alterado ou excluído no texto da Constituição Federal.

a) Mudanças no texto da Constituição com vigência imediata

O **artigo 1º da emenda** introduz as mudanças no texto da Constituição Federal relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), as quais teriam vigência imediata com a publicação da Emenda Constitucional. As mudanças sugeridas são detalhadas a seguir.

No **art. 105, III, “d”**, garante-se a competência do Superior Tribunal de Justiça para julgamento das questões relativas ao IBS (cuja criação está prevista no art. 152-A), dado o caráter nacional (e não meramente federal) da lei complementar que o instituirá.

A alteração do **art. 109, I** assegura a competência da justiça federal para o julgamento de causas relativas ao IBS, através da inclusão de referência ao comitê gestor nacional do IBS, a quem cabe a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas causas relativas ao IBS.

A alteração do **art. 146, III, d**, objetiva incluir o IBS entre os tributos abrangidos pelo SIMPLES Nacional.

A **inclusão do inciso V no § 1º do art. 146** (anteriormente parágrafo único) tem como objetivo permitir que o optante pelo SIMPLES Nacional possa recolher o IBS de forma segregada, se assim o desejar. A ideia é que as empresas optantes pelo SIMPLES Nacional possam continuar nesse sistema para o recolhimento dos demais tributos e optar pelo regime não-cumulativo do IBS se lhes for economicamente mais favorável. Esta mudança é complementada pela **inclusão do § 2º no art. 146**, a qual explicita que os contribuintes que optarem pelo recolhimento do IBS através do SIMPLES Nacional não poderão se apropriar de nem transferir créditos do imposto a terceiros. A impossibilidade de aplicação da não-cumulatividade no regime do SIMPLES Nacional decorre da obediência a um dos principais vetores do IVA, que é propiciar um sistema uniforme de incidência e simplicidade de apuração e arrecadação.

O **art. 152-A** trata da instituição do IBS e estabelece as principais características do imposto, conforme se descreve a seguir.

O **caput do art. 152-A** estabelece que o IBS será instituído por lei complementar de caráter nacional, a exemplo do que ocorre com a Lei Complementar n. 116, que uniformizou a incidência do imposto sobre serviços (ISS). Entretanto, diferentemente do que ocorre com o ISS, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Município somente será exercida por meio da alteração de suas alíquotas.

Não é permitida qualquer outra disposição relativa ao IBS na legislação dos entes federativos, garantindo-se efetividade à uniformidade nacional do imposto e, ao mesmo tempo, autonomia financeira dos entes na gestão de seus orçamentos.

O § 1º do art. 152-A enumera as principais características e valores do IBS.

No **inciso I**, elencam-se operações que estão incluídas na tributação do IBS, explicitando que sua denominação (bens e serviços) deve ser interpretada no sentido mais amplo possível, alcançando também as operações com intangíveis e direitos e a locação de bens. É importante anotar que a melhor interpretação sempre deverá considerar que o objetivo deste imposto é tributar o consumo, qualquer que seja ele. Assim, operações com bens intangíveis, como o streaming de músicas e vídeos, assim como as operações que envolvem a transferência do direito de uso, gozo ou disposição de bens tangíveis e intangíveis, sejam imóveis, *softwares*, licenças de comercialização ou distribuição etc., devem ser tributadas pelo IBS. O contribuinte do imposto incidente sobre o consumo é consumidor final. É apenas a preponderância da eficiência na arrecadação que impõe a cobrança sobre as empresas envolvidas na cadeia de produção e circulação. Dá-se, assim, ao imposto sobre o consumo o formato de imposto sobre o valor agregado (IVA), recolhido pelos agentes econômicos.

Atendendo ao princípio do destino e ao objetivo de tributar bens e serviços produzidos domesticamente e importados de forma isonômica, na **alínea “d” do inciso I**, se estabelece que o IBS incide também nas importações de quaisquer utilidades.

No **inciso II**, busca-se evitar a fragmentação legal que caracteriza atualmente a legislação tributária, com inúmeras leis, medidas provisórias e mesmo decretos-lei que tratam do mesmo assunto. Assim, por determinação constitucional, qualquer disposição inicial ou alteração posterior do IBS deve ser feita na mesma lei complementar. Essa determinação é importante, pois a fragmentação legislativa cria situações como a revogação tácita de dispositivos, que induzem a erros e dificultam a interpretação da legislação.

No **inciso III** garante-se a não-cumulatividade do IBS da forma simples como ela deve ser: o imposto que incide nas etapas anteriores, sendo destacado em documento fiscal, gera crédito para as etapas posteriores. Deve-se extinguir a anomalia do “crédito físico” e deve-se assegurar a devolução dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem, caso contrário não se garante a não-cumulatividade.

Essa sistemática assegura que o imposto sobre bens e serviços arrecadado durante as etapas de produção e circulação seja exatamente o mesmo caso ele fosse cobrado apenas do consumidor final. As únicas exceções ao regime de crédito amplo (a serem reguladas na lei complementar) devem ser aquelas relativas ao consumo pessoal, uma vez que o regime não-cumulativo do IBS não deve ser utilizado para desonerar o consumo dos sócios da empresa, ou mesmo de seus empregados.

O **inciso IV** busca garantir que o IBS seja utilizado exclusivamente para gerar receita tributária, despidendo o imposto de quaisquer funções extrafiscais. Além de subjetivos e ineficientes economicamente, os benefícios no âmbito do IVA geram complexidade, contencioso e pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário. Este inciso garante a uniformidade efetiva de alíquotas e, também, evita as inúmeras distorções hoje existentes em razão da diferenciação da tributação resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários.

O **inciso V** deixa claro que a não cobrança do IBS nas exportações ocorre sem prejuízo da manutenção dos créditos, característica essencial da tributação no destino, que visa garantir que haja uma real não-incidência em benefício da competitividade das exportações brasileiras para o exterior.

No **inciso VI** estabelece-se que a alíquota do IBS será uniforme para todos os bens, serviços e direitos. Com a adoção de alíquota uniforme, garante-se a impossibilidade de captura do sistema tributário por interesses setoriais e eliminam-se as perversas consequências, em termos de contencioso e de custo de conformidade, dos sistemas de alíquotas múltiplas, além dos planejamentos tributários decorrentes da classificação dos bens ou serviços. Além disso, a alíquota uniforme garante transparência do tributo cobrado por cada ente federativo, permitindo o exercício da cidadania mediante a participação dos cidadãos na discussão sobre a carga tributária.

O **§ 2º do art. 152-A** deixa claro que o IBS é, do ponto de vista da aplicação da legislação e dos contribuintes, um único imposto, formado pela soma de três alíquotas: federal, estadual ou distrital e municipal.

O **inciso I** desse parágrafo assegura que, embora o IBS seja instituído em caráter nacional por meio de lei complementar, a autonomia federativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios fique garantida pela faculdade de alterar as alíquotas por lei ordinária.

Já o **inciso II do § 2º** estabelece que, na ausência de lei – federal, estadual, distrital ou municipal – que fixe a alíquota em valor

distinto, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, que é aquela que repõe a receita atual dos tributos substituídos pelo IBS. Ou seja, a alíquota de referência federal do IBS é aquela que repõe a receita do IPI, do PIS e da Cofins (deduzida a receita obtida com a cobrança dos impostos seletivos); a alíquota de referência estadual do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e a alíquota de referência municipal do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios. Os critérios para o cálculo das alíquotas de referência do IBS são definidos no art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O § 3º do art. 152-A alinha o IBS com o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Pelo modelo proposto, a alíquota a ser aplicada é aquela do Estado e do Município de destino, e o produto da arrecadação decorrente da incidência dessa alíquota pertence ao Estado e ao Município onde está localizado o destinatário da operação, seja ele contribuinte do imposto ou consumidor final.

Através do § 4º do art. 152-A se evita a anomalia do sistema atual, em que o ICMS e o ISS são apurados e pagos por cada estabelecimento físico. No sistema proposto, a despeito de a escrituração ser realizada por estabelecimento para fins de repartição das receitas entre os entes federativos, o contribuinte apura e paga o imposto de forma centralizada, consolidando os débitos e créditos de seus vários estabelecimentos no país, independentemente de sua localização.

O § 5º do art. 152-A estabelece o critério de distribuição da receita do IBS entre a União, cada Estado e cada Município, a qual será feita com base no saldo líquido entre débitos e créditos atribuível a cada ente. Quando tomado em conjunto com o disposto no § 3º do mesmo artigo e com a aplicação plena da não-cumulatividade, este dispositivo resulta na distribuição da receita proporcionalmente ao consumo final realizado no território de cada ente federativo, que é o resultado da aplicação do princípio do destino.

Já o § 6º do art. 152-A prevê a criação do comitê gestor nacional do IBS, que será composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. A criação do comitê gestor – que será responsável pela regulamentação, bem como pela gestão da arrecadação centralizada e pela distribuição da receita do IBS – reforça o caráter nacional do imposto. O comitê gestor será responsável também pela coordenação da atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais na fiscalização e na cobrança do IBS, assim como pela representação judicial e extrajudicial dos três níveis de governo nas questões relativas ao imposto.

O § 7º do art. 152-A complementa o parágrafo anterior ao estabelecer que a representação judicial ou extrajudicial do comitê gestor do IBS será feita, de forma coordenada, pelas procuradorias da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

O § 8º do art. 152-A, por sua vez, atribui à lei complementar o papel de regular, em nível nacional, o contencioso administrativo relativo ao IBS.

Por fim, o § 9º do art. 152-A excetua da vedação à concessão de isenções e benefícios fiscais a criação de um mecanismo voltado a devolver aos consumidores de baixa renda, através de instrumentos de transferência de renda, parcela do IBS pago em suas aquisições de bens e serviços. Na medida em que se propõe a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, esse dispositivo visa melhorar o impacto distributivo da tributação do consumo, através de um mecanismo muito mais eficiente que a desoneração da cesta básica.

Através da **inclusão do inciso III no art. 154**, introduz-se na Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.

Os arts. 159-A a 159-G, incluídos na Constituição pela presente emenda, têm como objetivo criar o sistema de alíquotas singulares, que irá regular a destinação da receita do IBS a finalidades específicas, substituindo o atual regime de vinculações e partilhas do PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS. A descrição detalhada do funcionamento do novo sistema proposto encontra-se no item 2.e. desta Justificativa.

Os arts. 159-A a 159-C estabelecem as destinações das alíquotas singulares da parcela federal, estadual e distrital e municipal, respectivamente, do IBS. Já o art. 159-D estabelece que a receita do IBS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será distribuída entre as destinações previstas nos artigos anteriores proporcionalmente à participação de cada alíquota singular na alíquota total do imposto.

No art. 159-E estabelece-se que, na ausência de disposição específica na lei federal, estadual ou municipal, as alíquotas singulares do IBS corresponderão às respectivas alíquotas singulares de referência (fixadas nos termos do art. 119 do ADCT), que são aquelas que repõem as parcelas dos tributos substituídos pelo IBS vinculadas a cada uma das destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C. Já o **parágrafo único**

deste artigo estabelece que as alíquotas singulares relacionadas à transferência de recursos a outras unidades da federação não poderão ser fixadas em percentual inferior à respectiva alíquota de referência e que a soma das alíquotas singulares relacionadas à destinação de recursos à saúde e à educação (da União, dos Estados e dos Municípios) não poderá ser inferior à soma das respectivas alíquotas de referência.

O **art. 159-F** apenas reproduz, para a alíquota singular do IBS relacionada à transferência de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, os dispositivos constitucionais atuais relativos ao IPI, que constam dos §§ 2º e 3º do art. 159. Tais dispositivos estabelecem que nenhuma unidade federada poderá receber mais de 20% do total destes recursos e que os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% destes recursos, observados os critérios de distribuição da cota-parte do IBS.

No **art. 159-G** são estabelecidos os critérios de distribuição da cota-parte do IBS (parcela estadual do IBS transferida aos respectivos municípios). A proposta é que três quartos deste montante seja distribuído proporcionalmente à população de cada Município e um quarto de acordo com o disposto em lei estadual. A mudança no critério de distribuição relativamente à cota-parte do ICMS visa uma distribuição mais justa destes recursos relativamente ao critério atual, baseado predominantemente no valor adicionado por Município.

Através da **inclusão do inciso IV no caput do art. 161** busca-se apenas esclarecer que a lei complementar disporá sobre a forma de cálculo da distribuição das parcelas da receita do IBS da União, dos Estados e dos Municípios relativas a cada alíquota singular do IBS.

Já a modificação do **inciso IV do caput do art. 167** tem como objetivo excluir as destinações relacionadas às alíquotas singulares do IBS da vedação à vinculação da receita de impostos.

As alterações introduzidas no **§ 2º do art. 198** (inclusive no inciso II deste parágrafo) estabelecem que os recursos correspondentes às alíquotas singulares do IBS da União, dos Estados e dos Municípios vinculadas às ações e serviços públicos de saúde substituirão: no caso da União, a parcela da receita corrente líquida do IPI, do PIS e da Cofins destinada às ações e serviços públicos de saúde; e, no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a parcela do ICMS e do ISS vinculada às ações e serviços públicos de saúde.

Por fim, através da inclusão do **§ 7º no art. 212**, se estabelece que as destinações correspondentes às alíquotas singulares do IBS da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino substituem a destinação atual de uma porcentagem da receita do IPI, do ICMS e do ISS.

b) Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência imediata

O **art. 2º da emenda** introduz as mudanças no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), as quais entrarão em vigor com a publicação da Emenda Constitucional. As mudanças sugeridas são detalhadas a seguir.

O **inciso II do art. 60 do ADCT** é modificado de forma a adaptar a regulamentação do FUNDEB às mudanças decorrentes da criação do IBS e da substituição do atual regime de vinculações e partilhas pelo modelo de alíquotas singulares do IBS.

O **art. 115 do ADCT**, incluído pela atual emenda, estabelece um prazo para envio ao Congresso Nacional, pelo Presidente da República, do projeto da lei complementar que regulará o IBS. Através do § 1º deste artigo define-se que a Lei Complementar que regula o IBS estabelecerá prazos para a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que comporão o comitê gestor nacional do IBS, bem como para a publicação, pelo comitê gestor, do regulamento do IBS. Os §§ 2º e 3º deste artigo estabelecem que, na hipótese de descumprimento destes prazos, caberá ao Presidente da República fazer a indicação dos representantes dos Estados e Municípios no comitê gestor, bem como publicar o regulamento do IBS na forma de Decreto Presidencial. O objetivo dos dispositivos deste artigo é apenas o de buscar evitar um improvável bloqueio à introdução do IBS, pois o imposto só começará a ser cobrado após a publicação de seu regulamento.

Os **arts. 116 a 120 do ADCT**, incluídos por esta emenda, regulamentam a transição do atual sistema de tributação de bens e serviços para o sistema baseado no IBS.

O **art. 116 do ADCT**, além de explicitar que a substituição do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação pelo IBS será regulada pelos arts. 117 a 120 do ADCT, define o ano de referência, que é o ano anterior ao início da cobrança do IBS. Pela proposta, o ano de referência será o ano de publicação do regulamento do IBS,

caso este seja publicado no primeiro semestre do ano, ou o ano subsequente ao de publicação do regulamento do IBS, caso este seja publicado no segundo semestre do ano.

O **art. 117 do ADCT** regulamenta o período de teste do IBS, que ocorrerá nos primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência. Estabelece-se que, neste período, a alíquota do IBS será de 1% e que a estimativa de arrecadação do novo imposto será compensada pela redução das alíquotas da Cofins e da Cofins-importação conforme critérios definidos pelo Senado Federal, com base em cálculos elaborados pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Também se estabelece que, durante este período, a receita do IBS será destinada à seguridade social, observada a incidência da DRU, caso esta esteja em vigor na época.

A progressiva substituição do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação pelo IBS é regulamentada pelos **arts. 118 e 119 do ADCT**, que tratam do período de transição para o novo modelo.

O **art. 118 do ADCT** estabelece a progressiva redução das alíquotas dos tributos substituídos pelo IBS, ao ritmo de 1/8 por ano relativamente às alíquotas previstas nas respectivas legislações. Esta redução será iniciada no terceiro subsequente ao ano de referência e será completada no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS, a Cofins e a Cofins-importação serão extintos.

Já o **art. 119 do ADCT** trata do critério para a fixação das alíquotas de referência do IBS (federal, estadual e municipal), que são aquelas que repõem, a cada ano da transição, a redução da receita dos tributos substituídos pelo IBS. Neste contexto, a alíquota federal de referência do IBS é aquela que repõe a redução da receita do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação; a alíquota estadual de referência do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados do país e a alíquota municipal de referência do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios do país.

Os **§ § 1º a 3º do art. 119** do ADCT tratam dos critérios de cálculo das alíquotas singulares de referência da União, dos Estados e dos Municípios, os quais são fixados com base nas porcentagens de destinação atuais do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação, conforme descrito no item 2.e. desta Justificativa.

Já o **§ 4º do art. 119 do ADCT** estabelece que as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência serão fixadas pelo Se-

nado Federal no ano anterior a sua vigência, com base em cálculos realizados pelo TCU. A metodologia de cálculo das alíquotas de referência será detalhada na lei complementar que regula o IBS, mas a emenda deixa claro que tomará por base a arrecadação do IBS e dos tributos por ele substituídos em períodos anteriores à fixação das alíquotas de referência, podendo eventuais desvios serem corrigidos em períodos subseqüentes.

Por fim, o **art. 120 do ADCT** regulamenta a transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios. No **caput** do artigo se estabelece que, nos quarenta e nove anos contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, o valor da receita do IBS transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma de: (i) o valor equivalente à redução de sua receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, atualizado monetariamente; e (ii) o acréscimo ou redução da receita de IBS do ente resultante de eventuais alterações de sua alíquota do imposto relativamente à alíquota de referência. Tal mecanismo garante que, se a alíquota do IBS do Estado ou Município for a alíquota de referência, sua parcela da receita do IBS será equivalente à perda de receita de ICMS ou ISS, corrigida pela inflação. Se, no entanto, o Estado ou Município alterar a alíquota do IBS relativamente à alíquota de referência, o ganho ou perda de receita do imposto será integralmente absorvido pelo ente.

Como a receita do IBS tende a ser maior (e pode, eventualmente, ser menor) que o montante que repõe a redução da receita real de ICMS e de ISS, o **§ 1º do art. 120 do ADCT** estabelece que este diferencial de receita será distribuído entre os Estados e Municípios proporcionalmente ao saldo entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, apurado com base nas alíquotas estadual e municipal de referência. Na prática isto significa que o crescimento real da receita do IBS (ou uma improvável queda real) será distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo de cada Estado ou Município.

O **§ 2º do art. 120 do ADCT** estabelece que do vigésimo primeiro ao quadragésimo nono ano, contados a partir da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, a parcela do IBS que repõe a receita real do ICMS e do ISS será progressivamente reduzida, ao ritmo de 1/30 por ano. Isto significa que a reposição integral da perda de receita dos Estados e dos Municípios será mantida durante vinte anos e que, do vigésimo primeiro ao quadragésimo nono ano, esta parcela será progressivamente reduzida. Na prática, esta redução progressiva da reposição da

receita dos tributos substituídos pelo IBS implica em que parcela crescente da receita do IBS será distribuída nos termos do § 1º deste artigo, ou seja, pelo princípio do destino. O processo de transição para a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino (nos termos previstos no § 5º do art. 152-A da Constituição) será finalizado no quinquagésimo ano, conforme estabelecido no **§ 3º do art. 120 do ADCT**.

A operacionalização da transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios será feita pelo comitê gestor nacional do imposto, conforme estabelece o **§ 4º do art. 120 do ADCT**.

c) Mudanças no texto da Constituição com vigência diferida

O **art. 3º da emenda** trata das modificações no texto da Constituição Federal que entrarão em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando serão extintos o IPI (art. 153, IV da Constituição e § 3º do mesmo artigo), o ICMS (art. 155, II e § 2º a 5º do mesmo artigo), o ISS (art. 156, III e § 3º do mesmo artigo), a Cofins (art. 195, I, “b”), a Cofins-importação (art. 195, IV) e o PIS (art. 239). O ano de referência é aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do ADCT, sendo fixado com base na data de publicação do regulamento do IBS.

De modo geral, todas as revogações e alterações de dispositivos constitucionais feitos através do art. 3º da emenda têm como objetivo ajustar o texto constitucional à revogação dos cinco tributos substituídos pelo IBS, eliminando não apenas os dispositivos que instituem tais tributos, mas também ajustando a redação dos dispositivos que a eles fazem referência. Alguns dos dispositivos revogados (em particular aqueles que constam dos arts. 158 e 159 da Constituição) estabelecem critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos revogados que são substituídos pelo modelo baseado em alíquotas singulares, nos termos desta emenda.

Nas alterações promovidas no art. 195, revogam-se o § 12 (que dispõe que a lei estabelecerá os setores para os quais a Cofins e a Cofins-importação serão não-cumulativas) e o § 13 (que define que o disposto no § 12 será aplicado na hipótese de substituição da contribuição patronal sobre a folha por contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento). Estes dois parágrafos são substituídos pelo § 14, que mantém o disposto no atual texto constitucional, eliminando a referência à Cofins e à Cofins-importação.

Por fim, as alterações promovidas no art. 239 da Constituição eliminam a referência à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), mas mantêm a referência à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). O motivo para a manutenção do Pasep é que este incide sobre a folha de pagamentos dos servidores públicos, base de incidência que não está sendo substituída pelo IBS. Já as mudanças propostas no art. 3º deste artigo visam substituir a referência aos empregadores que contribuem para o PIS pela referência aos empregadores que contribuem para o IBS, como base para o direito à percepção do abono salarial pelos empregados.

d) Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência diferida

O **art. 4º da emenda** trata das modificações no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que entrarão em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando serão extintos os tributos substituídos pelo IBS.

A primeira mudança diz respeito ao inciso II do caput do art. 60 (recursos do FUNDEB), do qual são excluídas as referências ao ICMS (art. 155, II da Constituição), à Cota-parte do ICMS (art. 157, IV da Constituição) e à destinação de 10% da receita do IPI aos Estados, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados (art. 159, II). Vale notar que todas estas destinações serão substituídas pela destinação de parte da receita do IBS.

A segunda mudança é a revogação do art. 91, que trata da compensação dos Estados e do Distrito Federal por conta da desoneração de ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados. Como o próprio § 2º deste artigo prevê que a compensação cessará quando o ICMS for cobrado predominantemente no destino, e como o IBS, que substitui o ICMS, é cobrado no destino, entende-se que o dispositivo se torna desnecessário.

e) Outros dispositivos

O **art. 5º da emenda** define de sua vigência, estabelecendo que: (i) os arts. 1º e 2º (que tratam das mudanças no texto da Constituição e do ADCT decorrentes da criação do IBS) entram em vigor imediatamente; e (ii) que os arts. 3º e 4º (que tratam das mudanças no texto da Constituição e do ADCT decorrentes da revogação do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins, da Cofins-importação e do PIS) entram em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência.

Já o **art. 6º da emenda** trata da revogação dos dispositivos constitucionais relativos aos tributos substituídos pelo IBS e do art. 91 do ADCT, no décimo ano subsequente ao ano de referência.

4. Comentários finais

Como mencionado no início desta justificativa, a presente emenda tem como objetivo promover uma radical simplificação do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, cujas distorções resultam em iniquidades e, principalmente, em uma enorme redução da produtividade e do potencial de crescimento do Brasil.

A base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins – por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Tal mudança, no entanto, não resultará em redução da autonomia dos entes federativos, na medida em que os Estados e os Municípios poderão administrar a alíquota do IBS. Este modelo é possível, pois a alíquota do IBS será composta pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal do imposto.

Com este desenho consegue-se que o IBS seja, para o contribuinte, um único imposto – com legislação uniforme e cobrança centralizada. Mas para os Estados e Municípios é como se cada ente federativo possuísse seu próprio imposto, cuja alíquota pode ser modificada atendendo às necessidades das finanças locais.

As características do IBS são aquelas de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), padrão mundial de tributação do consumo. Entre estas características destacam-se: (i) a incidência sobre uma base ampla de bens e serviços (incluindo intangíveis e direitos); (ii) a aplicação plena do princípio da não-cumulatividade, caracterizada pela recuperação integral do imposto incidente nas etapas anteriores do processo de produção e comercialização dos bens e serviços; (iii) a dedução completa das exportações e dos investimentos; (iv) a recuperação integral e tempestiva dos créditos acumulados pelos contribuintes; (v) a aplicação do princípio do destino, pelo qual – nas exportações, ou nas transações internas entre os entes federativos – o imposto pertence ao país ou ao Estado e Município de destino. Um imposto com estas características é, efetivamente, um imposto sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização.

Em linha com as melhores práticas internacionais (e com a maioria dos IVAs modernos), propõe-se que o IBS tenha uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, ainda que podendo variar entre Estados e Municípios. A alíquota uniforme elimina a necessidade de classificação de bens e serviços, reduzindo a complexidade e o contencioso relativo ao imposto, além de fechar o espaço para pressões setoriais e dar grande transparência para os consumidores/eleitores sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e dos Municípios.

De modo semelhante, propõe-se que o IBS não contemple qualquer forma de benefício fiscal, exceto um sistema de devolução para as famílias mais pobres, através de mecanismos de transferência de renda, de parcela do imposto incidente sobre suas aquisições. Com este modelo reduz-se significativamente, ou mesmo se reverte, o efeito regressivo da tributação do consumo, através de um sistema muito menos custoso e mais eficiente que a desoneração da cesta básica de alimentos.

Os benefícios para o Brasil da substituição dos atuais tributos sobre bens e serviços pelo IBS são enormes: não apenas do ponto de vista da simplicidade, da eficiência econômica e da produtividade, mas também do ponto de vista distributivo. O grande problema é como superar as resistências de parte do setor empresarial e de alguns entes federativos à mudança.

Para mitigar essas resistências, propõem-se duas transições: uma para a substituição dos tributos atuais pelo IBS e outra na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Para a substituição dos tributos atuais pelo IBS, propõe-se uma transição em dez anos. Os primeiros dois anos seriam um período de teste do IBS, que seria cobrado a uma alíquota de 1% (reduzindo-se as alíquotas da Cofins para não haver aumento da carga tributária). Nos oito anos seguintes as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins seriam progressivamente reduzidas, sendo a perda de receita desses tributos compensada pelo aumento da alíquota do IBS. Como o potencial de arrecadação do IBS será conhecido após o período de teste, é possível fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem criar risco para as finanças dos entes federativos, nem para os contribuintes.

O período de transição relativamente longo, de dez anos, é necessário para que empresas que realizaram investimentos com base no sistema tributário atual (e todas suas distorções) se adaptem ao IBS de

forma suave, sem correr o risco de desvalorização dos investimentos já realizados, o que ocorreria no caso de uma transição muito rápida.

Já para a distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios, propõe-se uma transição ainda mais longa, de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos, o valor da receita atual do ICMS e do ISS de cada Estado e de cada Município, corrigido pela inflação, seria mantido. Apenas o crescimento real da receita do IBS seria distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a receita real do ICMS e do ISS seria progressivamente reduzida, alcançando-se a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino ao final dos cinquenta anos.

Com este modelo, espera-se que a resistência de Estados ou Municípios que eventualmente se sintam prejudicados pela mudança seja bastante mitigada, até porque todos os entes da federação serão beneficiados pelo maior crescimento da economia. É importante notar que este modelo só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo posteriormente distribuída para os entes federativos. A arrecadação do imposto e sua distribuição serão administradas por um comitê gestor composto por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, reforçando o caráter federativo e integrador do IBS.

A proposta pressupõe que haverá a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional, criando mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades regionais que a concessão de benefícios de ICMS, no âmbito da guerra fiscal.

Por fim, propõe-se a substituição do atual sistema de vinculação e partilha da receita do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins por um novo modelo, baseado em alíquotas singulares do IBS (cuja soma corresponde à alíquota total do imposto), que podem ser gerenciadas individualmente. Haverá um piso para as alíquotas singulares relativas à destinação da receita da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios, bem como para aquelas relativas à destinação de recursos para a educação e a saúde, de modo a garantir que não haverá perdas relativamente a situação atual.

A vantagem do novo modelo é que ele reduz muito a rigidez orçamentária, dando maior flexibilidade para a União, os Estados e os Municípios na gestão de sua receita e de seus orçamentos, bem como garantindo maior transparência para os eleitores sobre o custo do financiamento das políticas públicas.

Em suma, caso esta emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil. A mudança eliminará a guerra fiscal fratricida entre Estados e entre Municípios, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas. Por fim, com as alterações propostas ao texto constitucional, haverá uma grande redução da rigidez orçamentária e uma maior transparência, para os eleitores, do custo de financiamento do poder público, contribuindo para aumentar a responsabilidade política no país.

Sala das Sessões, em abril de 2019

Deputado **BALEIA ROSSI**
MDB/SP

Proposta de atualização da PEC 45/2019

Novembro de 2020, versão 2

Introdução

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para o debate da reforma do sistema tributário brasileiro.

A presente nota técnica objetiva apresentar as sugestões do CCiF para atualização da *Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019*⁶⁵ a partir da evolução dos debates sobre a reforma tributária, em especial dos textos das Notas Técnicas *Texto-base da Lei Complementar do IBS*⁶⁶ e *Proposta de atualização da PEC 45/2019*⁶⁷ versão 1, que abrangia apenas os dispositivos relacionados ao fato gerador do IBS, não-cumulatividade e à antiga Agência Tributária Nacional

Para facilitar a visualização das propostas de alteração, a presente nota técnica é apresentada no formato de uma tabela, com três colunas: (i) redação da PEC 45/2019; (ii) proposta de atualização; e (iii) justificativa do dispositivo e suas modificações.

Ressalta-se que esta nota técnica apresenta texto em construção, com a finalidade de colaborar com o debate público acerca da PEC 45/2019. As modificações ora sugeridas contemplam os artigos 1º e 2º

⁶⁵ Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

⁶⁶ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf.

⁶⁷ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Proposta de atualização da PEC 45/2019**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_atualizacao_PEC_45_v3.pdf.

da PEC, os quais alteram o texto da Constituição Federal e do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Os demais artigos da PEC também necessitarão de ajustes, os quais serão propostos oportunamente.

PEC 45/2019	Proposta de atualização	Justificativa do dispositivo
Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:		
Art. 105		
Art. 105. III - d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.	Art. 105. III - d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.	1. Objetiva garantir a competência do Superior Tribunal de Justiça para julgamento das questões relativas ao IBS (cuja criação está prevista no art. 152-A), dado o caráter nacional (e não meramente federal) da lei complementar que o instituirá. Mantida a redação da PEC, com pequenos ajustes.
Art. 109		
Art. 109. I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;	Art. 109. I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou a Agência Tributária Interfederativa a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;	2. Assegura a competência da justiça federal para o julgamento de causas relativas ao IBS. Cabe à Agência Tributária Interfederativa ⁶⁸ a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas causas relativas ao IBS. Mantida a redação da PEC, com pequenos ajustes.
Art. 146		
Art. 146. III - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais	Art. 146. III - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais previstas no	3. Objetiva incluir o IBS entre os tributos abrangidos pelo SIMPLES Nacional. A inclusão do inciso V no § 1º do art. 146 tem como objetivo permitir que o optante pelo SIMPLES Nacional possa recolher o IBS de forma segregada, se assim o desejar. A ideia é que as empresas optantes pelo

⁶⁸ O Centro de Cidadania Fiscal formulou a Agência Tributária Nacional como comitê gestor do IBS. Inspirado pela proposta atualizada do COMSEFAZ, propõe-se a alteração do nome para Agência Tributária Interfederativa. Consultar: (i) Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf; (ii) Apresentação do secretário Rogério Gallo, GT IBS Operacional do CCiF- Proposta COMSEFAZ: O Conselho Federativo do IBS. Disponível em: https://youtu.be/MFoXkFdQ_G8; e (iii) Atualização da EMC 192/2019 (Proposta COMSEFAZ). Disponível em: <https://comsefaz.org.br/comsefaz-envia-a-camara-e-ao-senado-novo-texto-da-proposta-dos-estados-para-a-reforma-tributaria/>.

previstas no art. 195, I, e § § 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239. § 1º (renumerado) V - o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo. § 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.	art. 195, I, e § § 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239. § 1º (renumerado) V - o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo. § 2º Na hipótese de o recolhimento do imposto a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.	SIMPLES Nacional possam continuar nesse sistema para o recolhimento dos demais tributos e optar pelo regime não-cumulativo do IBS se lhes for economicamente mais favorável⁶⁹. Esta mudança é complementada pela inclusão do § 2º no art. 146, a qual explicita que os contribuintes que optarem pelo recolhimento do IBS através do SIMPLES Nacional não poderão se apropriar nem transferir créditos do imposto a terceiros. Mantida a redação da PEC, com pequenos ajustes.
Art. 152-A		
Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alotação de suas alíquotas. § 1º. O imposto sobre bens e serviços: I - incidirá também sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; c) a locação de bens; d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; II - será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no <i>caput</i> deste artigo; III - será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;	Art. 152-A. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir, conjuntamente, mediante lei complementar, imposto sobre bens e serviços. § 1º O imposto incidirá sobre operação onerosa, ou importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos, ou serviço, incluindo, mas não se limitando a: I - alienação; II - troca ou permuta; III - locação; IV - cessão, disponibilização, licenciamento; V - arrendamento mercantil; e VI - prestação de serviço. § 2º O imposto de que trata esse artigo: I - não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; II - terá legislação uniforme em todo o território nacional, garantida a autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas;	4.1. Propõe-se a alterar a redação do <i>caput</i> para estabelecer que a competência para instituição do IBS será exercida em conjunto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante lei complementar. 4.2. O § 1º apresenta o fato gerador do IBS, que será a operação onerosa, ou a importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos ou serviço⁷⁰. 4.2.1. A alteração proposta no <i>caput</i> tem por objetivo alinhar o fato gerador do IBS aos pressupostos econômicos do tributo, sobretudo à necessidade de base ampla, e aos conceitos jurídicos do direito privado e experiências internacionais de IVA. A nova redação pretende deixar claro que o IBS incide sobre toda e qualquer operação que tenha por objeto bens materiais, imateriais e

⁶⁹ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

⁷⁰ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCIF_NT_LC-IBS.pdf.

IV - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais; V - não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; e VI - terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte: I - a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente; II - na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. § 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais: I - incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino; II - o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino. § 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada. § 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente,	III - será regulamentado e administrado, de forma compartilhada pelos entes da federação, por meio da Agência Tributária Interfederativa; IV - terá alíquota uniforme para todos os bens e serviços, observado o disposto nos parágrafos 6º e 7º deste artigo; V - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais, observado o disposto no § 11 deste artigo; VI - poderá ser devido, nos termos da lei complementar, na liquidação ou pagamento da operação. § 3º O imposto de que trata esse artigo será não-cumulativo, garantindo-se o aproveitamento integral do crédito do imposto recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias. § 4º O disposto no § 3º não se aplica: I - quando o bem ou serviço se destinar ao uso e consumo pessoal de pessoa física, seja na qualidade de sujeito passivo ou de pessoa relacionada ao sujeito passivo; II - nos casos previstos em lei complementar, quando a operação subsequente for isenta ou não tributada. § 5º O imposto recolhido relativo a cada operação pertencerá: I - ao adquirente ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem, ou ao tomador do serviço, quando a operação der direito a crédito, nos termos dos parágrafos 3º e 4º; II - à União, Estado ou Distrito Federal, Município e às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, enquanto adquirente ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem, ou tomador do serviço; e	serviços. Para fins de aplicação do IBS, os direitos estão incluídos dentro do conceito de bens imateriais, seguindo o tratamento dado pelo direito privado. O termo operação deve ser interpretado como todo e qualquer negócio jurídico que tenha por objeto bens e serviços. 4.2.2. Para garantir a segurança jurídica, optou-se por incluir uma lista exemplificativa de operações que constituem fato gerador do imposto, como: alienação (inciso I), troca ou permuta (inciso II), locação (inciso III), cessão, disponibilização, licenciamento (inciso IV), arrendamento mercantil (inciso V) e prestação de serviço (inciso VI). 4.3. A nova redação do § 2º trata de algumas regras e princípios econômicos e jurídicos que deverão orientar a regulação e aplicação do imposto, tais como imunidade das exportações (com garantia de manutenção do crédito) (inciso I); uniformidade da legislação em todo o território nacional, garantia da autonomia dos entes federados na fixação de suas alíquotas (inciso II); regulamentação e administração pelos entes de forma compartilhada através da ATI (inciso III); alíquota uniforme para todos os bens e serviços (inciso IV); e proibição de concessão de benefícios fiscais de qualquer tipo, ressalvados os casos do § 11 (inciso V). 4.3.1. O inciso VI prevê a possibilidade de que o IBS possa ser devido na liquidação da operação 4.4. A nova redação do § 3º trata da regra de não-cumulatividade, que foi alterada para estabelecer que a garantia ao aproveitamento do crédito se dará com o recolhimento do imposto pelo sujeito passivo. Ao mesmo tempo, para dar efetividade plena à não-cumulatividade
---	--	--

nos termos da lei complementar referida no caput. § 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá: I - editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional; II - gerir a arrecadação centralizada do imposto; III - estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto; IV - operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo; V - representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços. § 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. § 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional. § 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes	III - à União, ao Estado ou Distrito Federal e ao Município do destino da operação e ao Fundo de Harmonização Federativa, conforme às respectivas alíquotas, nos demais casos. § 6º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será a soma das alíquotas: I - da União; II - do Estado ou Distrito Federal de destino da operação; III - do Município de destino da operação; e IV - do Fundo de Harmonização Federativa. § 7º A alíquota da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios corresponderá à soma: I - da respectiva alíquota de referência, fixada nos termos do art. 118 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e II - do acréscimo ou redução em relação à alíquota de referência, estabelecido em lei ordinária do respectivo ente. § 8º 8º A lei complementar estabelecerá critérios para a definição do local inclusive, o da entrega e disponibilização do bem, o da localização do bem, o da prestação do serviço, o do início da prestação ou o do domicílio do adquirente ou a quem for disponibilizado o bem, ou do tomador do serviço. § 9º A Agência Tributária Interfederativa, estruturada na forma de autarquia especial: I - terá sua estrutura definida nos termos de lei complementar, garantida a participação de todos os entes da federação na Assembleia Geral, sua	ampla, garante-se a devolução dos créditos acumulados em até 60 dias. 4.5. O § 4º trata da restrição do creditamento do imposto pago relativo a bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoa física, seja na qualidade de sujeito passivo ou de pessoa relacionada a sujeito passivo (inciso I)⁷¹, e da restrição de creditamento para os casos, previstos em lei complementar, nos quais a operação subsequente for isenta ou não tributada. 4.6. O § 5º tem a função de esclarecer a quem pertence o imposto recolhido. O inciso I assegura a não-cumulatividade do § 3º, estabelecendo que, nos casos de a operação dar direito a crédito, o imposto recolhido pertencerá ao adquirente ou pessoa que receber ou a que for disponibilizado o bem ou ao tomador de serviço. 4.6.1. O inciso II pretende garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, determinando que o imposto recolhido pertencerá à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios e às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, enquanto adquirente ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem ou tomador de serviço⁷². 4.6.2. O inciso III abrange todas as demais operações,
---	--	---

⁷¹ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS-nao-cumulativo-e-a-garantia-de-devolucao-dos-saldos-credores.pdf>.

⁷² Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Texto-base da Lei Complementar do IBS**. Versão 1, setembro de 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCIF_NT_LC-IBS.pdf.

de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.	instância máxima de governança; II - terá autonomia técnica, financeira e administrativa; e III - atuará de forma coordenada com as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e procuradorias municipais, estaduais e da Fazenda Nacional, na cobrança, fiscalização e no contencioso relativo ao imposto de que trata esse artigo. § 10º Os servidores em exercício na Agência Tributária Interfederativa e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas. § 11 O disposto no inciso V do § 2º deste artigo não se aplica: I - à devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições; e II - às demais hipóteses previstas em lei complementar, cujo projeto será de iniciativa exclusiva da Agência Tributária Interfederativa, aprovado em sua Assembleia Geral por 2/3 dos votos totais e por, pelo menos, 50% dos votos dos Estados e 50% dos votos dos Municípios.	nas quais o imposto recolhido pertencerá à União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de destino da operação e ao Fundo de Harmonização Federativa, conforme às respectivas alíquotas. 4.7. A nova redação do § 6º estipula que a alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, Estado ou Distrito Federal, Município e do Fundo de Harmonização Federativa. 4.8. O § 7º define que a alíquota da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios corresponderá à soma da respectiva alíquota de referência e do acréscimo ou redução em relação à alíquota de referência, estabelecido em lei ordinária do respectivo ente. 4.9. O § 8º prevê que a lei complementar estabelecerá critérios para a definição do local 4.9. O § 8º esclarece que a lei complementar definirá o local de destino da operação, que poderá ser, inclusive: (i) o da entrega e disponibilização do bem, (ii) o da localização do bem, (iii) o da prestação do serviço, (iv) o do início da prestação ou (v) o do domicílio do adquirente ou a quem for disponibilizado o bem, ou do tomador do serviço. 4.10. A nova redação do § 9º trata das regras da Agência Tributária Interfederativa, que deverá ser uma autarquia especial (caput), com estrutura definida nos termos de lei complementar, participação de todos os entes da federação na Assembleia Geral (inciso I), com autonomia técnica, financeira e administrativa (inciso II) e que atuará de forma coordenada com as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das procuradorias municipais,
--	--	--

		estaduais e da Fazenda Nacional, na cobrança, fiscalização e no contencioso relativo ao imposto de que trata esse artigo (inciso III)⁷³. 4.11. O § 10 contempla dispositivo da Proposta de Emenda 63/2019, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019: Os servidores em exercício na Agência Tributária Interfederativa e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correção e sanções administrativas⁷⁴. 4.12. A nova redação do § 11 esclarece que a vedação à concessão de qualquer benefício relativo ao IBS não se aplica à devolução parcial, às famílias de baixa renda, do imposto incidente sobre suas aquisições (inciso I) e aos casos previstos em lei complementar, cujo projeto será de iniciativa exclusiva da Agência Tributária Interfederativa, aprovado em sua Assembleia Geral por 2/3 dos votos totais e por, pelo menos, 50% dos votos dos Estados e 50% dos votos dos Municípios (inciso II).
Art. 154 (PEC 45) / Art. 153 (nova redação)		
Art. 154. III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.	Art. 153. Art. 153. VIII – mediante lei complementar, imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, incidente sobre: a) combustíveis fósseis;	5. O modelo do IBS, assim como os IVAs na experiência internacional, é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo con-

⁷³ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

⁷⁴ Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda 63/2019, apresentada pelo Dep. Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&file-name=EMC+63/2019+PEC04519+%3D+%3E+PEC+45/2019.

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E DESIGN NORMATIVO

	b) fumo; c) bebidas alcóolicas; d) armas e munições; e e) outros bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por razões sociais e ambientais.	sumo se deseja desestimular. A incidência do imposto seletivo será monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção, distribuição e nas importações. 5.1. A alteração proposta no texto objetiva restringir a possibilidade de instituição do imposto seletivo. 5.1. A alteração proposta no texto objetiva restringir a possibilidade de instituição do imposto seletivo aos combustíveis fósseis, fumo, bebidas alcóolicas, armas e munições e outros bens e serviços cujo consumo se pretenda desestimular por razões sociais e ambientais. 5.1.2. Optou-se por transferir a previsão do imposto seletivo do art. 154 (competência residual da União) para o art. 153 da CF (rol de impostos de competência da União), tendo em vista que a criação de impostos pela competência residual, conforme art. 154, I, deve respeitar a não-cumulatividade e não ter fato gerador ou base de cálculo próprios de outros tributos discriminados na CF.
Art. 158		
N/A	Art. 158. IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação: a) do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; b) da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços. § 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas	6. Em substituição ao sistema das alíquotas singulares originalmente previsto na PEC 45/2019 (arts. 159-A a 159-G), o dispositivo proposto disciplina a cota-parte do IBS (parcela do IBS estadual destinada aos respectivos municípios), que substituirá a cota-parte do ICMS.

	prestações de serviços, realizadas em seus territórios, observado o disposto no § 2º; II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. § 2º A lei complementar de que trata o art. 161 poderá estabelecer limites para o montante <i>per capita</i> de receita a ser transferida para os Municípios nos termos do inciso I do parágrafo anterior.	
Art. 159		
N/A	Art. 159. A União entregará: do produto da arrecadação dos impostos de que tratam os incisos III, IV, V, VII e VIII do art. 153, das contribuições sociais a que se referem as alíneas I, "b" e "c" e o inciso IV do art. 195 e da parcela federal do imposto sobre bens e serviços, xx% (xx por cento), na seguinte forma: I - xx por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; II - xx por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; III - xx por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; IV - xx por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; V - xx por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;	7. Em substituição ao sistema de alíquotas singulares da PEC 45, propõe-se um modelo alternativo de redução da rigidez orçamentária, no qual a partilha com Estados e Municípios (FPE, FPM, Fundos Constitucionais e FPEX) se dá sobre uma base mais ampla de tributos, que incorpora o imposto de renda, o IPI, o IOF, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto seletivo, a parcela federal do IBS, a Cofins, o PIS e a CSLL. A proposta é manter o montante atual dos valores transferidos aos Estados e Municípios, mas a partir de uma base mais ampla e uma menor porcentagem incidente sobre essa base. 7.1. O objetivo dessa mudança é dar uma maior margem de manobra para a União na distribuição de sua arrecadação entre diversas bases, sem que isso gere dificuldades na distribuição federativa da receita. Se, por exemplo, o governo federal optar por aumentar sua arrecadação do imposto de renda e reduzir sua tributação do consumo (IBS), isso poderá ser feito sem que a partilha de receita como os entes subnacionais seja afetada.

	VI - xx por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. § 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto nesse artigo, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I. § 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VI, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido. § 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso VI, observados os critérios estabelecidos nos parágrafos 1º e 2º do art. 158. § 4º (Revogado) § 5º A União poderá elevar a receita dos tributos de que trata o caput desse artigo com o objetivo de suprir a redução de receita das contribuições de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do art. 195, hipótese na qual não se aplicará a destinação prevista neste artigo exclusivamente sobre o aumento compensatório de receita.	7.2. Na redação do dispositivo, optou-se por excluir os critérios de partilha da CIDE-Combustíveis (que, nos termos apresentados nesse substitutivo, será substituída pelo IBS). A proposta é que a receita atual dos Estados e Municípios com a partilha da CIDE seja considerada na nova porcentagem de partilha do FPE e do FPM). Essa mudança tem efeito muito limitado sobre a distribuição federativa da receita, pois a arrecadação atual da CIDE-Combustíveis é muito baixa. 7.3. Por fim, sugere-se a inclusão do parágrafo 5º, que prevê a possibilidade de compensação de uma eventual redução das contribuições do empregador e do empregado para a previdência através da elevação dos tributos da "base ampla" de que trata o artigo. Neste caso não se aplicariam os critérios de partilha sobre o aumento da arrecadação desses tributos. O objetivo, neste caso, é criar a possibilidade de transferência da tributação da folha de salários para outras bases (como renda ou consumo), facilitando a racionalização na distribuição da tributação brasileira entre diversas bases de incidência.
Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I - seguridade social; II - financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239; III - financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239; IV - Fundo de Participação dos Estados;	Removido	8. Os arts. 159-A a 159-G, incluídos na Constituição pela PEC 45/2019, criavam o sistema de alíquotas singulares, que pretendia regular a destinação da receita do IBS a finalidades específicas, substituindo o atual regime de vinculações e partilhas do PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS. Nesse substitutivo propõe-se a remoção de todos esses artigos. Como mencionado nos comentários das mudanças do art. 159, a proposta é adotar outro modelo

V - Fundo de Participação dos Municípios; VI - programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, "c"; VII - transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; VIII - manutenção e desenvolvimento do ensino; IX - ações e serviços públicos de saúde; X - recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.		de redução da rigidez orçamentária, mais simples que o que constava da redação original da PEC 45.
Art. 159-B		
Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I - manutenção e desenvolvimento do ensino; II - ações e serviços públicos de saúde; III - transferência aos municípios de cada Estado; IV - outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal; V - recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.	Removido	Vide item 8 (acima).
Art. 159-C		
Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I - manutenção e desenvolvimento do ensino; II - ações e serviços públicos de saúde;	Removido	Vide item 8 (acima).

III - outras destinações previstas na lei orgânica do Município; IV - recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.		
Art. 159-D		Vide item 8 (acima).
Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.	Removido	
Art. 159-E		Vide item 8 (acima).
Art. 159-E. Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual, distrital ou municipal, as alíquotas singulares de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C corresponderão: I - no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a IX do art. 159-A, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 1º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a III do art. 159-B, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 2º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; III - no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 3º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Parágrafo único. As alíquotas singulares poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada, observadas as seguintes restrições: I - as alíquotas singulares relativas às destinações de	Removido	

que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-B não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; III - a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.		
Art. 159-F		Vide item 8 (acima).
Art. 159-F. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VII do art. 159-A, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido. Parágrafo único. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 159-G, I e II.	Removido	
Art. 159-G		Vide item 8 (acima).

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E DESIGN NORMATIVO

Art. 159-G. As parcelas destinadas aos Municípios nos termos do inciso III do art. 159-B serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos na proporção da respectiva população; II - um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.	Removido	
Art. 160		9. Trata-se apenas de ajuste de redação, para contemplar a inclusão do § 5º no art. 159.
N/A	Art. 160. Ressalvado o disposto no § 5º do artigo 159, é vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos e contribuições sociais.	
Art. 161		10. A inclusão do inciso IV no art. 161 também complementa o disposto no § 5º do art. 159, estabelecendo que a lei complementar definirá os critérios para a alocação da parcela da "base ampla" de tributos federais que poderá ser destinada a substituir a redução das contribuições previdenciárias sobre folha, não estando sujeita à partilha estabelecida no art. 159.
Art. 161. Cabe à lei complementar: IV - dispor sobre o cálculo das parcelas a que se referem os arts. 159-A, 159-B e 159-C, observado o disposto no art. 159-D.	Art. 161. IV – estabelecer os critérios para a definição da parcela dos tributos federais que será destinada ao orçamento da seguridade social, nos termos do art. 159, § 5º e do art. 195, § 15.	
Art. 167		11. Trata-se de ajuste de redação, buscando simplificar a redação do dispositivo através da substituição da listagem de todas as exclusões pela expressão "ressalvados os casos expressamente previstos nesta Constituição".
Art. 167. IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, as destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;	Art. 167. IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvados os casos expressamente previstos nesta Constituição e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º;	

Art. 195		
N/A	Art. 195. § 15. Além das contribuições de que tratam os incisos do <i>caput</i> desse artigo, o orçamento da seguridade social da União será financiado: I - pela parcela federal do imposto sobre bens e serviços não entregue aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do art. 159; II - pela parcela dos tributos federais arrecadada em decorrência da aplicação do disposto no art. 159, § 5º.	12. A inclusão do § 15 no art. 195 esclarece que a parcela federal da receita do IBS não partilhada com Estados e Municípios será considerada com receita da seguridade social (em decorrência da extinção da Cofins e do PIS), bem como ratifica o disposto no § 5º do art. 159, ao estabelecer que a parcela do aumento da receita da "base ampla" de tributos federais decorrente da compensação da redução das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos será considerada como receita da seguridade social.
Art. 198		
Art. 198. § 2º Além dos recursos a que se referem o inciso IX do art. 159-A, o inciso II do art. 159-B e o inciso II do art. 159-C, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, excluída aquela relativa ao imposto de que trata o art. 152-A, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);	Art. 198. § 2º II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155, dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, incisos I e VI, e da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156, dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso II e § 3º, e da parcela municipal do imposto sobre bens e serviços.	13. Ajuste de redação na definição da vinculação de recursos à saúde, de forma a contemplar a criação do IBS e as mudanças em demais artigos da Constituição. O ajuste não afeta o montante total destinado aos serviços públicos de saúde.
Art. 212		
Art. 212. § 7º A destinação prevista no <i>caput</i>: I - não se aplica à receita própria da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A; II - inclui os valores a que se referem o inciso VIII do art. 159-A, o inciso I do art. 159-B e o inciso I do art. 159-C.	Art. 212. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, nunca menos de: I - no caso da União, dezoito por cento da receita resultante de impostos, excetuada a parcela dos impostos destinados à seguridade social nos termos do art. 195, § 15; II - no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vinte e cinco por cento da receita de impostos, acrescida do montante recebido nos termos dos arts. 157, 158 e 159.	14. Ajustes de redação na destinação de recursos à manutenção e desenvolvimento do ensino, em função da criação do IBS. Por conta da adoção da "base ampla" de tributos federais para a partilha de recursos com os Estados e Municípios, nos termos da redação proposta para o art. 159, faz-se necessário deduzir a parcela dos impostos federais destinados à seguridade social, nos termos do § 5º do art. 159 e do § 15 do art. 195.
Art. 212-A		
N/A	Art. 212-A.	15. Ajuste de redação na destinação de recursos ao

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E DESIGN NORMATIVO

	II - os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158, os incisos I, II e VI do caput do art. 159 desta Constituição, e da parcela estadual do imposto sobre bens e serviços, observado o disposto no § 1º do art. 212;	FUNDEB, em função da criação do IBS.
Art. 239		
N/A	Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, bem como xx % da parcela federal do imposto sobre bens e serviços passam, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.	16. Substituição da destinação do PIS/Pasep para o programa do seguro-desemprego e para o abono salarial por parcela equivalente da receita da parcela federal do IBS, mantendo o montante de recursos destinado a essa finalidade.
Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:		
Art. 60 do ADCT (PEC 45)		
Art. 60. II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e, III e IV do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da	Removido	17. A mudança no art. 60 do ADCT proposta na PEC 45 tornou-se desnecessária em função da inclusão do FUNDEB no texto da Constituição, nos termos do art. 212-A.

educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos § 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;		
Art. 115 do ADCT (PEC 45)		
Art. 115. O Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias contados da publicação desta emenda constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição. § 1º A lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição estabelecerá prazos para: I – a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional a que se refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal; II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal. § 2º Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto no inciso I do parágrafo anterior, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias. § 3º Na hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar, no prazo previsto no inciso II do parágrafo 1º, o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.	Removido	18. Ao invés do estabelecimento de prazos rígidos para o envio do projeto de lei complementar regulamentador do IBS e para a indicação dos representantes dos entes da federação no Comitê Gestor do IBS, optou-se apenas por manter a entrada em vigor do IBS vinculada à data de publicação do regulamento do imposto pela Agência Tributária Interfederativa. Com essa mudança, o art. 115 do ADCT, na forma proposta na PEC 45 tornou-se desnecessário.
Art. 116 do ADCT (PEC 45) / Art. 115 do ADCT (nova redação)		
Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto	Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 116 a 120 deste Ato, entende-se por: I – tributos substituídos: a) os impostos a que se referem o art. 153, IV, as contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV, a contri-	19. Trata-se, essencialmente, de um ajuste de redação em relação à PEC 45, na definição do ano base (ano de publicação do regulamento do IBS ou o subsequente) e dos tributos que serão substituídos pelo IBS. A única mudança relevante de conteúdo é a inclusão da CIDE-Combustíveis entre os

sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 117 a 120 deste Ato, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição. Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 117 a 120 deste Ato, considera-se ano de referência: I – o ano em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra até 30 de junho; II – o ano subsequente àquele em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra após 30 de junho.	buição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 e a 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, a que se refere o art. 177, § 4º, todos da Constituição; b) o imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; e c) o imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição. II – ano base: a) o ano em que for publicado, pela Agência Tributária Interfederativa, o regulamento do imposto sobre bens e serviços, caso a publicação ocorra até 30 de junho; b) o ano subsequente ao da publicação do regulamento do imposto sobre bens e serviços, caso a publicação ocorra após 30 de junho.	tributos a serem substituídos pelo IBS, uma vez que se propõe que haja incidência do imposto seletivo sobre combustíveis fósseis.
Art. 117 do ADCT (PEC 45) / Art. 116 do ADCT (nova redação)		20. Mudança na forma de operacionalização do período inicial de teste, de dois anos. O IBS segue sendo cobrado à alíquota de 1%, mas, ao invés do aumento de receita correspondente ser compensado via redução da alíquota da Cofins, propõe-se que o montante recolhido de IBS seja compensado com o montante devido de Cofins pelas empresas ou importadores.
Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência: I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento); II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I. § 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput. § 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada à seguridade social, observado	Art. 116. No primeiro e no segundo ano subsequentes ao ano base: I – O imposto sobre bens e serviços será cobrado à alíquota de 1% (um por cento), sendo sua receita destinada exclusivamente ao orçamento da seguridade social da União; II – O montante recolhido na forma do inciso anterior pelas empresas, entidades a elas equiparadas ou importadores poderá ser deduzido do montante devido das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV.	

o disposto no art. 76 deste Ato.		
Art. 118 do ADCT (PEC 45) / Art. 117 do ADCT (nova redação)		21. Além da mudança de redação na previsão da redução gradual, em oito anos, dos tributos substituídos pelo IBS, a nova redação do artigo traz duas inovações.
Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações: I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano; II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano; III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano; IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano; V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano; VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano; VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano. Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.	Art. 117. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano base, as alíquotas dos tributos a que se refere o art. 115, I deste Ato serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações: I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano; II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano; III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano; IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano; V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano; VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano; VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano. § 1º No fim do nono ano subsequente ao ano base, os tributos referidos no caput serão extintos. § 2º Os benefícios e incentivos fiscais e financeiros concedidos no âmbito da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigentes na data da promulgação dessa Emenda Constitucional, em relação aos tributos referidos no art. 115, I deste Ato, serão reduzidos nas mesmas proporções mencionadas nos incisos do caput deste artigo. § 3º O disposto neste artigo aplica-se também à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público a que se refere o art. 239 da Constituição.	21.1. O § 2º explicita que todos os benefícios fiscais relativos aos tributos substituídos pelo IBS serão reduzidos proporcionalmente à redução das alíquotas dos tributos atuais. Embora, na maioria dos casos, a redução da alíquota resulte na redução proporcional dos benefícios fiscais, há casos em que isso não pode ocorrer. Por esse motivo optou-se por incluir esse dispositivo, que consta da proposta de emenda constitucional elaborada pelo COMSEFAZ (emenda n. 192 à PEC 45). 21.2. Já o § 3º estabelece que as alíquotas da contribuição para o Pasep também serão reduzidas na mesma proporção das alíquotas dos tributos substituídos pelo IBS. Como o Pasep é um tributo cobrado pela União e pagos pelos Estados e Municípios, a proposta é que a perda de receita da União e o ganho dos Estados e Municípios com a progressiva eliminação do Pasep seja compensada pelas respectivas alíquotas do IBS.
Art. 119 do ADCT (PEC 45) / Art. 118 do ADCT (nova redação)		22. Por conta da criação do Fundo de Harmonização Federativa, a forma de fixação das alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios precisou ser alterada. Pelo novo modelo, a alíquota de referência do IBS será fixada, em cada ano da transição, de forma a compensar a redução de receita decorrente da diminuição das alíquotas dos tributos
Art. 119. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar: I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153,	Art. 118. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano base, a alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços será fixada de modo a compensar a redução da receita dos tributos a que se refere o art. 115, I deste Ato, deduzindo-se desse valor o aumento da receita do imposto seletivo, de que trata o art. 153, VIII da Constituição.	

IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição; II – no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição; IV – no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição. § 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente: I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato; II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato; III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato; IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;	§ 1º A alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços corresponderá ao somatório: I – da alíquota do Fundo de Harmonização Federativa, definida em lei complementar; e II – das alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cuja soma corresponderá à diferença entre a alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços, apurada nos termos do <i>caput</i>, e a alíquota do Fundo de Harmonização Federativa. § 2º Observado o disposto no inciso II do parágrafo anterior, as alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão proporcionais: I – para a União, à redução da receita dos tributos de que tratam o art. 115, I, "a" e o art. 117, § 3º deste Ato, deduzindo-se desse valor o aumento da receita do imposto seletivo, a que se refere o art. 153, VIII da Constituição; II – para os Estados, à redução da receita do imposto de que trata o art. 115, I, "b" deste Ato, deduzindo-se desse valor o montante por eles devido da contribuição a que se refere o art. 117, § 3º deste Ato; III – para o Distrito Federal, à redução da receita dos impostos de que trata o art. 115, I, "b" e "c" deste Ato, deduzindo-se desse valor o montante por ele devido da contribuição a que se refere o art. 117, § 3º deste Ato; e IV – para os Municípios, à redução da receita do imposto de que trata o art. 115, I, "c" deste Ato, deduzindo-se desse valor o montante por eles devido da contribuição a que se refere o art. 117, § 3º deste Ato. § 3º As alíquotas de referência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas: I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União;	substituídos pelo IBS. As alíquotas de referência da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, por sua vez são fixadas proporcionalmente à redução de receita decorrente da diminuição das alíquotas dos tributos por eles arrecadados, de modo a que a soma das respectivas alíquotas de referência seja igual a diferença entre a alíquota de referência do IBS e a alíquota do Fundo de Harmonização Federativa, fixada em lei complementar. No cálculo da redução de receita da União decorrente da redução das alíquotas dos tributos atuais considera-se o ganho de receita com o imposto seletivo e a perda de receita decorrente da redução das alíquotas do Pasep. 22.1. No parágrafo 4º explicita-se que os cálculos realizados para a fixação das alíquotas de referência do IBS não considerarão a parcela da receita dos tributos atuais e do IBS recolhida através do SIMPLES Nacional. 22.2. Por fim, excluem-se do artigo os critérios de fixação das alíquotas singulares de referência, uma vez que essas deixam de existir no atual substitutivo.
---	---	---

VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; VII – 10% (dez por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; VIII – 7,92% (sete inteiros e noventa e dois centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição; IX – 15% (quinze por cento) da redução da receita corrente líquida da União decorrente da variação da receita dos tributos a que se refere o inciso I do caput deste artigo. § 2º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a III do art. 159-B da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente: I – 18,75% (dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; II – 9% (nove por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição; III – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição. § 3º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I e II do art. 159-C da Constituição Federal serão fixadas de modo a compensar, respectivamente: I – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição; II – 15% (quinze por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição. § 4º Observada metodologia estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição, as alíquotas de referência e as	II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o art. 115, I e o art. 117, § 3º deste Ato, do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo. § 4º Na apuração dos valores de que trata esse artigo não serão consideradas: I – a parcela da receita dos tributos a que se refere o art. 115, I deste Ato arrecadada através do regime simplificado de arrecadação de impostos e contribuições a que se refere o art. 146, parágrafo único da Constituição; e II – a parcela do imposto sobre bens e serviços arrecadada através do regime simplificado de arrecadação de impostos e contribuições a que se refere o art. 146, parágrafo único da Constituição. § 5º Cabe à lei complementar detalhar a metodologia para a aplicação do disposto nesse artigo.	
---	--	--

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS:
ECONOMIA, DIREITO E DESIGN NORMATIVO

alíquotas singulares de referência a que se referem este artigo serão fixadas: I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União; II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o artigo anterior e do imposto sobre bens e serviços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente.		
Art. 120 do ADCT (PEC 45)		
Art. 120. Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas: I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º; II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição. § 1º A diferença, a maior ou a menor, entre a receita total do imposto sobre bens e serviços, exclusive a parcela atribuível à União, e o valor apurado na forma do caput será distribuída entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federado, apurado com	Removido	23. Os critérios de ajuste na distribuição federativa da receita previstos na PEC 45 são eliminados, uma vez que o modelo de compensação de perdas é substituído pelo modelo baseado no Fundo de Harmonização Federativa.

base nas alíquotas de referência. § 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano. § 3º A partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano de referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre os entes federados nos termos estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição. § 4º Caberá ao comitê gestor nacional, de que trata o § 6º do art. 152-A da Constituição Federal, operacionalizar a distribuição da receita do imposto nos termos referidos neste artigo.		
Art. 119 do ADCT (nova redação)		
N/A	Art. 119. Os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão utilizados para recompor a perda de receita dos entes da federação decorrentes da substituição dos tributos a que se referem o art. 115, I e o art. 117, § 3º deste Ato pelo imposto sobre bens e serviços e pelo imposto seletivo, nos termos desse artigo. § 1º Do terceiro ao décimo anos subsequentes ao ano base: I – será apurada, para cada ente da federação: a) a redução da receita decorrente da diminuição das alíquotas dos tributos a que se referem o art. 115, I e o art. 117, § 3º deste Ato; b) o aumento da receita decorrente do acréscimo da respectiva alíquota de referência do imposto sobre bens e serviços e, no caso da União, do imposto seletivo, acrescido da redução da despesa decorrente do disposto no art. 117, § 3º; c) o ganho ou perda proporcional de receita, correspondente à diferença entre o valor apurado nos termos a alínea “b” e o valor apurado	24. Esse artigo define os critérios de distribuição dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa. 24.1. Os critérios de distribuição dos recursos do Fundo ao longo da transição para o IBS são fixados no § 1º. Simplificadamente, a proposta é que se apure, em cada ano da transição e para cada ente da federação (inclusive a União), o ganho ou perda líquido de receita decorrente da redução das alíquotas dos tributos atuais e da elevação da respectiva alíquota de referência do IBS. Os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão destinados, sucessivamente, aos entes da federação que tiverem as maiores perdas líquidas de receita, medidas como percentual da receita dos tributos substituídos pelo IBS. 24.1.1. Operacionalmente os recursos do Fundo serão destinados ao ente com a maior perda líquida proporcional, até que sua perda proporcional seja igual à do ente com a segunda maior perda líquida proporcional.

	nos termos da alínea “a”, dividido pelo valor apurado nos termos da alínea “a”; II – os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão distribuídos para os entes da federação que registrarem as maiores perdas proporcionais, calculadas na forma da alínea “c” do inciso anterior, de modo a que a perda proporcional apurada com base na soma do montante de que trata a alínea “b” do inciso anterior com o montante recebido do Fundo seja a mesma para todos os entes da federação que receberem recursos do Fundo. § 2º A lei complementar poderá estabelecer limites máximos de compensação de perdas, pelo Fundo de Harmonização Federativa, para os Municípios cuja receita <i>per capita</i> do imposto de que trata a art. 115, I, “c” deste Ato seja superior a um múltiplo da média nacional. § 3º A partir do décimo primeiro ano subsequente ao ano base, os recursos do Fundo de Harmonização Federativa serão distribuídos entre os entes da federação: I – até o montante distribuído pelo Fundo no décimo ano subsequente ao ano base, corrigido pela inflação, proporcionalmente à distribuição observada nesse ano; II – proporcionalmente à distribuição da receita do imposto sobre bens e serviços entre os entes da federação, apurada com base nas respectivas alíquotas de referência, para a parcela dos recursos do Fundo que exceder o montante transferido nos termos do inciso I. § 4º Caso a receita do imposto sobre bens e serviços distribuída a cada Estado, Distrito Federal ou Município, acrescida dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa, seja inferior ao montante da perda de receita do ente decorrente da redução das alíquotas dos tributos a que se referem o art. 115, I deste Ato, corrigida pela inflação, a parcela do imposto sobre bens e	Em seguida os recursos serão destinados a esses dois entes, até que sua perda proporcional seja igual à do ente com a terceira maior perda líquida proporcional, e assim sucessivamente. O resultado desse mecanismo é que todos os entes que receberem recursos do Fundo terão a mesma perda líquida proporcional, ou seja, estabelece-se um limite máximo de perda para todos os entes da federação. 24.2. O § 2º do artigo prevê a possibilidade de que o modelo de compensação de perdas através do Fundo de Harmonização Federativa não beneficie a parcela da perda de ISS dos municípios que resulte de uma arrecadação per capita do ISS superior a um múltiplo da arrecadação per capita média do país, nos termos definidos na lei complementar. O objetivo, nesse caso, é não compensar parte das perdas de receita de municípios que têm uma receita per capita de ISS extremamente elevada, o que usualmente resulta da concessão de benefícios fiscais para a atração de empresas que, na ausência de tais benefícios, se instalariam em outros municípios. 24.3. No § 3º são estabelecidos os critérios para a distribuição dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa depois de encerrada a transição para o IBS. Por esses critérios, os entes da federação que receberam recursos do Fundo no último ano da transição seguem recebendo o montante transferido pelo Fundo nesse ano, corrigido pela inflação. Caso a receita do Fundo exceda a esse valor, o montante excedente é distribuído entre todos os entes da federação, proporcionalmente à distribuição da receita do IBS apurada com
--	---	---

	serviços transferida aos entes nos termos do art. 152-A, § 5º, II e III da Constituição será reduzida proporcionalmente e distribuída na forma do inciso II do § 1º desse artigo, até que: I – nenhum ente tenha perda real de receita; ou II – na hipótese de a arrecadação do imposto sobre bens e serviços ser insuficiente para garantir o disposto no inciso anterior, até que a perda proporcional de todos os entes seja a mesma. § 5º Os recursos do Fundo de Harmonização Federativa transferidos para os entes da federação serão considerados, para todos os fins, receita do imposto sobre bens e serviços. § 6º O Tribunal de Contas da União definirá os critérios para a distribuição dos recursos do Fundo de Harmonização Federativa entre os entes da federação nos termos desse artigo, observada metodologia de cálculo fixada em lei complementar.	base nas alíquotas de referência do imposto. 24.4. O § 4º estabelece um critério de ajuste adicional para os Estados e Municípios, a ser acionado caso a soma da receita do IBS com o montante recebido do Fundo de Harmonização Federativa seja inferior à perda de receita dos tributos atuais, corrigida pela inflação. Neste caso, o montante de IBS transferido aos entes em função da aquisição de bens e serviços pelos entes (art. 152-A, § 5º, II da Constituição) ou do consumo final nos entes (art. 152-A, § 5º, III) é reduzido proporcionalmente até que nenhum Estado ou Município tenha perda real de receita ou até que a perda proporcional seja a mesma para todos os Estados e Municípios. Vale notar que é pouco provável que esse critério de ajuste adicional seja utilizado, pois, supondo que o modelo do Fundo de Transição Federativa resulte em uma perda líquida proporcional máxima de 4% para todos os entes da federação, o ajuste adicional só seria acionado caso o crescimento real da receita do IBS e dos tributos atuais fosse inferior a 0,5% ao ano ao longo dos oito anos da transição.
Art. 120 do ADCT (nova redação)		
	Art. 120. Os saldos credores existentes ao final do nono ano subsequente ao ano base relativos aos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II e às contribuições a que se referem o art. 195, I, "b" e IV e o art. 239 da Constituição serão ressarcidos aos contribuintes pelos respectivos entes da federação, nos termos de lei complementar. § 1º O ressarcimento de que trata esse artigo alcança os saldos credores homologados pelos respectivos entes da federação, observadas as seguintes diretrizes: I – apresentado o pedido de homologação, o ente da federação deverá se pronunciar	25. Esse artigo estabelece os critérios para a regulamentação, por lei complementar, do ressarcimento, aos contribuintes, dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS, eventualmente remanescentes ao final da transição. 25.1. O § 1º estabelece que deverão ser ressarcidos os saldos credores homologados pelos respectivos entes da federação, definindo que a lei complementar estabelecerá um prazo máximo para a homologação. 25.2. O § 2º define que, para fins do ressarcimento de que

	em prazo máximo estabelecido na lei complementar referida no caput desse artigo; II – na ausência de posicionamento sobre o pedido de homologação no prazo previsto no inciso anterior, os respectivos saldos credores serão considerados automaticamente homologados. § 2º Para fins do disposto nesse artigo considera-se como saldo credor relativo aos tributos referidos no caput: I – todos os créditos relativos às mercadorias, bens e serviços adquiridos pelos contribuintes que não tenham sido aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação, independentemente de sua destinação e do prazo originalmente previsto para seu aproveitamento; II – outros valores relativos aos tributos referidos no caput, cujo ressarcimento ou restituição seja devido aos contribuintes, independentemente de sua origem. § 3º Por opção do contribuinte, o ressarcimento previsto no caput desse artigo poderá ser efetuado pela substituição dos saldos credores por títulos da dívida pública do respectivo ente, observado que: I – as características dos títulos serão definidas em lei complementar, observada a distribuição dos vencimentos ao longo de prazo não inferior a vinte anos; II – a remuneração dos títulos será equivalente à de títulos da dívida pública federal com características semelhantes; III – o valor correspondente ao principal e aos juros dos títulos vencidos e não pagos poderá ser utilizado para o pagamento do imposto sobre bens e serviços, hipótese na qual será deduzido do montante transferido pela Agência Tributária Interfederativa para o respectivo ente. § 4º A lei complementar poderá: I – estabelecer prazos antecipados para a conversão em títulos da dívida pública de parcela dos saldos credores dos tributos referidos no caput;	trata esse artigo, consideram-se saldos credores todos os créditos dos tributos atuais não aproveitados ou ressarcidos nos termos da respectiva legislação. Isso significa que o dispositivo alcança não apenas os créditos acumulados decorrentes de exportações, mas também os saldos credores relacionados à operação normal da empresa que não tenham sido aproveitados por conta da extinção dos tributos atuais, bem como créditos a serem recuperados ao longo do tempo (por exemplo, decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado) que ainda não tenham sido aproveitados. O inciso II do parágrafo também estabelece que o ressarcimento alcança outros valores relacionados aos tributos extintos e não ressarcidos aos contribuintes, caso, por exemplo, de créditos decorrentes de decisões judiciais favoráveis aos contribuintes. 25.3. O § 3º estabelece que, por opção do contribuinte, os saldos credores poderão ser securitizados, ou seja, substituídos por títulos da dívida pública do respectivo ente. Também se estabelece que a remuneração dos títulos será equivalente à de títulos da dívida pública federal com características semelhantes (juros de mercado) e que a distribuição dos vencimentos dos títulos se dará ao longo do tempo em prazo máximo não inferior a 20 anos. Adicionalmente, no inciso III se estabelece que, na hipótese de inadimplemento pelo ente da federação, o valor do principal e dos juros inadimplida terá poder liberatório para fins de pagamento do IBS, sendo o respectivo montante deduzido da parcela destinada pela Agência Tributária Interfederativa ao respectivo ente. 25.4. O § 4º estabelece que o processo de securitização
--	---	--

	II – estabelecer montantes de ressarcimento mínimo, pelos entes da federação, de créditos acumulados, de modo a limitar o aumento do montante dos saldos credores dos tributos de que trata o caput desse artigo entre a data de promulgação da lei complementar de que trata este artigo e a data referida no caput. § 5º O disposto neste artigo se aplica também a créditos dos tributos referidos no caput que venham a ser reconhecidos após o prazo estabelecido no caput.	de saldos credores poderá ser antecipado (para saldos credores já existentes), não sendo necessário aguardar a extinção dos tributos atuais. O inciso II desse parágrafo define que a lei complementar poderá estabelecer critérios de ressarcimento mínimo dos créditos acumulados dos tributos atuais, ao longo da transição, de modo a evitar o aumento dos saldos credores durante esse período. 25.5. O § 5º, por fim, prevê que as disposições deste artigo serão também aplicáveis aos créditos dos tributos substituídos pelo IBS que forem reconhecidos após o final da transição.
--	--	---

Texto-Base da Lei Complementar do IBS

Setembro de 2020

Introdução

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para o debate da reforma do sistema tributário brasileiro.

A presente nota técnica objetiva apresentar a proposta do CCiF para a redação dos artigos essenciais da Lei Complementar (LC) do IBS para acoplamento e atualização da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019⁷⁵.

Esta é uma versão preliminar, aberta para ajustes, e ainda não contempla todos os detalhes que serão necessários para a implementação do IBS, incluindo eventuais tratamentos setoriais e a fórmula para composição das alíquotas de referência. O detalhamento destas e outras questões será definido na esfera política.

O texto essencial da LC procura alinhar as regras jurídicas aos princípios do modelo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto na PEC 45/2019: simplicidade, transparência, neutralidade e isonomia.⁷⁶

⁷⁵ Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

⁷⁶ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

O fato gerador foi construído de modo a abranger a base ampla do modelo econômico do IBS e, ao mesmo tempo, assegurar que os conceitos de direito privado e da experiência internacional do IVA sejam devidamente harmonizados.

A desoneração da cadeia produtiva é garantida por definição ampla da não-cumulatividade alinhada ao fato gerador e ao recolhimento do IBS.

As regras para definição do local e momento do fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e alíquotas foram construídas em consonância com o princípio do destino do IBS.

O sujeito passivo igualmente foi proposto de forma alinhada ao fato gerador e com base nas experiências internacionais.

A construção do texto se deu através de metodologia jurídica analítica aplicada previamente, identificando os critérios relevantes de modo a aperfeiçoar e otimizar o texto normativo.

O texto fundamenta-se nas notas técnicas do CCiF na *Lei Complementar proposta pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)*⁷⁷ e na experiência e literatura internacionais de mais de 50 anos do IVA.

A exposição de cada artigo da Lei Complementar seguirá a seguinte lógica:

i) *premissas*: pressupostos do modelo econômico do IBS que orientaram a criação da regra jurídica, com base nas notas técnicas do CCiF;

ii) *justificativa*: exposição da metodologia, da lógica e dos termos jurídicos na construção da proposta de texto normativo, com base no direito tributário, no direito privado positivo e na experiência e literatura internacionais; e

iii) *proposta de redação*: artigo da Lei Complementar.

A proposta de redação da Lei Complementar será consolidada no Anexo I.

⁷⁷ Projeto coordenado pelos pesquisadores Aldo de Paula Jr., Eduardo Perez Salusse, Gabriela de Souza Conca, Gustavo da Silva Amaral e Eurico Marcos Diniz de Santi. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

1. Fato Gerador

1.1. Premissas

1.1.1. O IBS é imposto do tipo IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) que deve incidir sobre toda a atividade econômica e, por isso, deverá ter uma base ampla que alcance todos os bens e serviços.

1.1.2. O fato gerador do IBS deve compreender todos os negócios jurídicos onerosos com bens materiais e imateriais, inclusive as alienações, troca ou permuta, locações, cessão, disponibilização, licenciamento, arrendamento mercantil e a prestação de serviços⁷⁸. O fato gerador descrito na lei complementar deverá, portanto, ser suficientemente amplo para abranger o racional econômico do imposto.

1.1.3. A lei complementar precisa traduzir estes pressupostos econômicos em termos jurídicos de forma precisa e levar em consideração os conceitos do direito privado, conforme o art. 110 do Código Tributário Nacional.

1.1.4. O tipo do fato gerador deve ser atemporal para efetivamente regular o futuro, abrangendo os novos desenhos negociais sem a constante necessidade de modificação desta lei complementar.

1.2. Justificativa

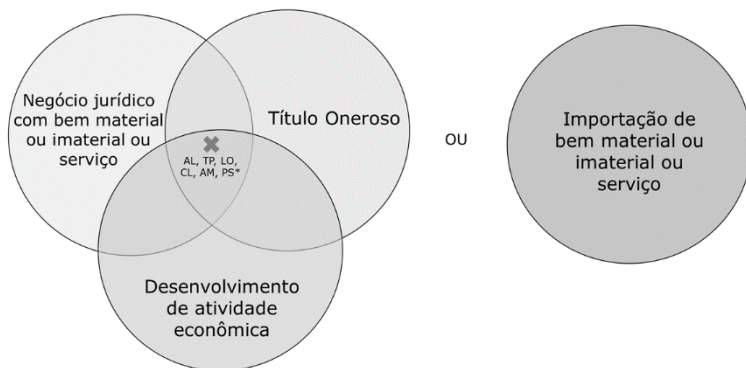
1.2.1. Fórmula lógica do fato gerador:

$$\{(NJ \cdot TO \cdot AE) \cdot (BM \vee BI \vee S)\} \vee \{IMP \cdot (BM \vee BI \vee S)\}$$

NJ = negócio jurídico; TO = título oneroso; AE = atividade econômica; BM = bem material; BI = bem imaterial; S = serviço; e IMP = importação.

⁷⁸ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

Fato Gerador do IBS



* AL = alienação; TP = troca ou permuta; LO = locação; CL = cessão, disponibilização e licenciamento; AM = arrendamento mercantil; e PS = prestação de serviço.

1.2.2. Conforme os modelos de IVA, o imposto incide ao longo da cadeia e o fato gerador normalmente corresponde à transação/operação com bens e serviços que se realiza em cada etapa.

1.2.3. Na experiência internacional, as transações tributáveis são definidas como “supply”⁷⁹. Entretanto, as definições de “operação” e “transação” do direito privado e consolidadas pela jurisprudência brasileira têm um sentido diferente do que se quer atingir no fato gerador amplo do IBS. Por exemplo, o conceito de “operações” no sistema jurídico brasileiro foi limitado pela doutrina, pela tradição jurídica e pelos tribunais, no contexto da legislação do ICMS, para abranger somente a compra e venda de mercadorias.

⁷⁹ A legislação do Canadá define “supply” como “*the provision of property or a service in any manner, including sale, transfer, barter, exchange, licence, rental, lease, gift or disposition; (furniture)*” (Excise Tax Act, s. 123). A Nova Zelândia define “supply” da seguinte maneira: “*the term supply includes all forms of supply*” (Goods and Services Tax Act 1985, s. 5). A legislação da Índia define como “*all forms of supply of goods or services or both such as sale, transfer, barter, exchange, licence, rental, lease or disposal made or agreed to be made for a consideration by a person in the course or furtherance of business*” (The Central Goods And Services Tax Act, 2017). A África do Sul define que “*supply includes all forms of supply, irrespective of where the supply is effected, and any derivative of ‘supply’ shall be construed accordingly*” (Value-Added Tax Act, 1991). WILLIAM, David (1996) menciona que o termo “supply” causa problemas de tradução em diversos países não anglófonos.

1.2.4. Por outro lado, os termos “fornecimento” ou “aquisição” igualmente poderiam dar ensejo a interpretações subjetivas e restritivas do fato gerador do IBS. Desta forma, o termo “negócio jurídico”, conceito disciplinado pelos art. 104 e seguintes do Código Civil, parece ser o mais adequado para descrever o fato gerador do IBS. O conceito de negócio jurídico é amplo o suficiente para abranger toda e qualquer atividade econômica e os contratos que tenham por objeto bens e serviços, não limitados somente à atividade principal da pessoa.

1.2.5. Por ser tributo sobre o consumo, o IBS deverá tributar os negócios jurídicos que tenham por objeto bens ou serviços. Consideram-se negócios jurídicos com bens aqueles que tenham por objeto um bem material ou imaterial, incluindo direitos, mesmo que não haja transferência de propriedade, tal como locação, arrendamento mercantil, cessão, disponibilização e licenciamento de uso e de direitos. Seriam compreendidos como serviços todas as prestações que não envolvam bens.

1.2.6. O Código Civil (CC) e demais leis de direito privado já regulam os principais negócios jurídicos que podem ter por objeto bens e serviços, tais como alienação (compra e venda) (art. 481 do CC), troca ou permuta (art. 533 do CC), locação (art. 565 do CC), arrendamento mercantil (art. 1º da Lei 6.099/74), prestação de serviços (art. 593 do CC) e cessão e licenciamento de uso e de direitos (Leis 9.609/98 e 9.610/98). Estes negócios jurídicos foram incluídos na redação do artigo, tal como proposto na *Lei Complementar do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)*⁸⁰.

1.2.7. O direito privado considera direitos como bem móvel. O art. 83 do Código Civil⁸¹, define como bens móveis os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos pessoais de caráter patrimonial. A

⁸⁰ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

⁸¹ CC/02 Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

Lei 9.610/98⁸² igualmente considera direitos autorais como bens móveis e a Lei 9.609/98⁸³ dispõe que o regime de proteção à propriedade intelectual de software é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

1.2.8. Algumas legislações de IVA, como a diretiva da União Europeia⁸⁴, equiparam a serviços todo o negócio jurídico com bens que não transfere a propriedade de bens corpóreos. No entanto, os IVAs mais modernos – como da Nova Zelândia, Canadá e Índia – não fazem mais esta equiparação e não consideram como serviços os negócios jurídicos com bens que não transferem a propriedade (por exemplo, nestes países a locação é considerada como uma transação com bem móvel e cessão de direitos como transação com bem imaterial).

1.2.9. No Brasil, o STF já definiu, no contexto do ISS, que locação de bens não é serviço⁸⁵ e a natureza do licenciamento de software ainda está pendente de definição⁸⁶, mas potencialmente poderá ser considerado como operação com mercadoria.

⁸² Lei n. 9.610/98 Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

⁸³ Lei n. 9.609/98 Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

⁸⁴ “O modelo da União Europeia define como fato gerador do IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso. Em seguida, define “entregas de bens” de maneira muito restritiva, como sendo somente “a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário”. A diretiva do IVA então equipara à “prestação de serviços” toda e qualquer operação que não constitua uma entrega de bens. Ou seja, a diretiva europeia considera operação com bens somente aquelas em haja a transferência da propriedade de bens corpóreos, enquanto todos os demais tipos de operações com bens (ex. locação, arrendamento, cessão de direitos, etc.) são equiparadas a serviços”. Retirado de Lukic (2020) Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil, <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020>

⁸⁵ Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

⁸⁶ RE 626.706/SP, Rcl 28.324/SC, ARE 1.082.875/SP, Rcl 24.917/MG, RE 602.295 AgR, AI 623.226 AgR, AI 623.226 AgR.

1.2.10. A lei tributária não pode criar presunções modificando os conceitos do direito privado. A equiparação de negócios jurídicos com bens (tais como locação, arrendamento mercantil, cessão e licenciamento de direitos e uso) a prestação de serviços não parece ser adequada para o contexto brasileiro e poderá potencialmente causar litígios e limitação no fato gerador do IBS (por exemplo, há o risco de o STF determinar que locação de bens ou negócios jurídicos com bens imateriais não podem ser equiparados a serviços e, eventualmente, determinar que tais negócios não estão sujeitos ao IBS em virtude de uma presunção indevida). Até porque, se a regra do IBS relativa aos negócios jurídicos com bens imateriais e serviços forem idênticas (mesma alíquota, mesmas regras de local e momento de ocorrência do fato gerador), será eliminada a necessidade de se fazer diferenciação conceitual entre bem imaterial e serviços. Isto tornará a aplicação prática do IBS mais fácil no contexto das transações realizadas na nova economia digital.

1.2.11. Outro critério relevante para o fato gerador é a onerosidade, conceito presente em vários artigos do Código Civil. Será tributado pelo IBS todo o negócio jurídico em que haja uma contraprestação, seja ou não em dinheiro, aos bens e serviços que são objetos do negócio jurídico. Esta onerosidade não necessariamente implica que a contraprestação deva ser em dinheiro, mas também abrange qualquer bem ou serviço que possa ser convertido em pecúnia (como no caso de troca ou permuta).

1.2.12. O fato gerador igualmente deve ser realizado no desenvolvimento de atividade econômica, que deve ser entendida em sentido amplo, abrangendo não só as atividades empresárias conforme o art. 966 do CC, mas igualmente toda exploração de atividades econômicas realizadas de maneira habitual e regular (por exemplo, atividades exercidas por pessoas físicas e profissionais liberais).

1.2.13. O fato gerador deve abranger as importações, tendo em vista que o IBS é imposto que deve ser cobrado no destino. Neste caso, a importação não exige o critério de ocorrer no desenvolvimento de atividade econômica e será tributada sempre que se realizar a entrada de bens ou serviços de procedência estrangeira no território nacional.

1.2.14. Os critérios relevantes do fato gerador serão: (i) negócio jurídico, (ii) cujo objeto sejam bens e serviços, (iii) oneroso, (iv) realizado no desenvolvimento de atividade econômica e (v) também a importação de bens e serviços. Por segurança jurídica, respeitando a jurisprudência brasileira, se incluiu expressamente e de forma exemplificativa os negócios jurídicos de alienação, troca ou permuta, locação,

cessão, disponibilização, licenciamento de direito ou de uso, arrendamento mercantil e prestação de serviço, mesmo que eles já estejam contemplados pelos critérios relevantes do fato gerador.

1.3. Proposta de redação

Art. 1º O fato gerador é a realização de negócio jurídico, oneroso, no desenvolvimento de atividade econômica, ou a importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos, ou serviço, incluindo, mas não se limitando a:

I - alienação;

II - troca ou permuta;

III - locação;

IV - cessão, disponibilização, licenciamento;

V - arrendamento mercantil; e

VI - prestação de serviço.

2. Delimitação do Fato Gerador

2.1. Premissas

2.1.1. O fato gerador amplo demanda delimitação pela negativa de modo a harmonizar o desenho jurídico ao modelo econômico do IBS. Faz-se necessário, portanto, um artigo de exclusões em oposição à amplitude do art. 1º.

2.1.2. As exportações devem ser excluídas da incidência do imposto tendo em vista que no IBS se aplica o princípio do destino.

2.1.3. Igualmente, as prestações de serviços realizadas sob relação empregatícia devem ser excluídas para não serem consideradas como fato gerador do IBS.

2.1.4. A redação das exclusões deve harmonizar o modelo econômico do IBS com os conceitos jurídicos de não ocorrência do fato gerador, alíquota zero, imunidade, não-incidência e isenção.

2.2. Justificativa

2.2.1. Este artigo tem por objetivo delimitar os negócios tributáveis e esclarecer quais negócios jurídicos não estão sujeitos ao IBS, o que elimina potenciais controvérsias acerca da abrangência do fato gerador.

2.2.2. Esclarece-se, como mencionado na introdução, que a presente proposta de redação é uma versão preliminar que não contempla eventuais tratamentos setoriais que serão definidos a partir da evolução das discussões com cidadãos, especialistas, administração pública e parlamentares na esfera pública.

2.2.3. A primeira exclusão é a exportação⁸⁷, já que o IBS é tributo que segue o princípio do destino. Neste caso, para que não haja oneração da cadeia de produção e para respeitar o princípio da não-cumulatividade, deve-se assegurar a manutenção do crédito mesmo que a exportação não seja tributada.

2.2.4. Outra exclusão é a prestação de serviço decorrente de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes. Esta exclusão é importante, pois tais serviços poderiam ser considerados, indesejavelmente, como enquadrados nos critérios do fato gerador do IBS. A redação proposta é inspirada no inciso II do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003.

2.2.5. Importante ressaltar que, ao se eleger como fato gerador a realização de negócio jurídico, automaticamente se exclui da abrangência do IBS situações de mero deslocamento de bens. Dessa forma, não é preciso incluir no rol de exclusões do fato gerador situações como: i) saída de bens ou transferência de propriedade com destino a estabelecimento da mesma pessoa jurídica, ii) saída e o correspondente retorno de bens com destino a armazém geral ou depósito fechado do próprio sujeito passivo remetente; iii) saída e o correspondente retorno de bens de uso do sujeito passivo remetente com destino a estabelecimento de terceiro (tais como máquinas, equipamentos, veículos, ferramentas ou peças). Todas estas situações não constituem negócios jurídicos, mas mero deslocamento de bens, que já são excluídas pelos próprios critérios definidos no fato gerador do IBS.

⁸⁷ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. Lei Complementar do IBS Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

2.2.6. Apesar de doações igualmente já serem excluídas do fato gerador por não atender o critério da onerosidade, o fato do direito privado prever a possibilidade de doação onerosa faz com que haja a necessidade de listá-la no rol das exclusões, pois encontram-se sujeitas ao ITCMD (art. 155, I, da Constituição Federal).

2.3. Proposta de redação

Art. 2º Não constitui fato gerador:

I - exportação de bem ou serviço, assegurada a manutenção do crédito conforme art. 3º;

II - prestação de serviço decorrente de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes; e

III - doação.

3. Não-Cumulatividade

3.1. Premissas

3.1.1. É fundamental contextualizar o fato gerador e a não-cumulatividade: o fato gerador do IBS deve alcançar de forma ampla toda atividade econômica que, ao mesmo tempo, deve ser completamente desonerada através dos mecanismos da não-cumulatividade (crédito para todo IBS recolhido, devolução automática dos créditos acumulados, seja para investimento, seja para exportação ou conforme conveniência do sujeito passivo), conforme item 3.2.1.

3.1.2. A não-cumulatividade é central no desenho do IBS proposto na PEC 45/2019. O IVA é imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto recolhido na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que ele seja 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 ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.⁸⁸

3.1.3. Optou-se pelo modelo da não-cumulatividade vinculada ao recolhimento para superar problemas inerentes ao modelo tradicional de apuração do IVA. Neste novo modelo mantém-se a vantagem de incentivar o controle recíproco entre fornecedores e adquirentes para a emissão do documento fiscal. No entanto, aprimora-se o mecanismo tradicional do IVA, vinculando o direito ao crédito do IBS ao efetivo recolhimento. Impede-se, assim, a prática da criação de créditos fictícios resultantes de fraudes comuns (“notas frias”, “notas calçadas”, etc.) e de fraudes estruturadas, como o carrossel europeu. Supera-se, desta forma, os custos transacionais de devolver créditos acumulados que resultam de inadimplência ou de fraude.⁸⁹

3.1.4. No modelo do IBS da PEC 45/2019, a Agência Tributária Nacional (ATN) administrará a arrecadação do IBS, a distribuição das receitas para os entes federativos e atuará como gestora de recursos de terceiros e não como um tesouro.

3.1.5. Os recursos arrecadados serão considerados da seguinte forma: (i) os valores recebidos pela ATN relativos a operações intermediárias, onde o adquirente terá direito a crédito, serão registrados como passivos junto aos sujeito passivos adquirentes, que poderão utilizar esses créditos para satisfazer seus débitos ou pedir sua devolução no caso de acúmulo de saldos credores em razão de investimento, exportação ou variação de estoque; e (ii) os valores recebidos pela ATN relativos a operações de consumo final ou vendas para empresas do Simples Nacional, que não darão direito a crédito, serão considerados como receitas tributárias de cada ente federativo e destinados imediatamente à União, aos Estados e aos Municípios.

3.1.6. Desta forma, apenas valores arrecadados relativos a operações finais serão considerados receitas tributárias e transferidos para os entes federativos, já os valores arrecadados relativos a operações intermediárias ficarão retidos na ATN até que os adquirentes utilizem esses recursos para saldar seus débitos ou solicitar sua devolução.

⁸⁸ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

⁸⁹ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_ao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

3.1.7. O funcionamento desse modelo exige registro e rastreamento dos débitos tributários, sua vinculação com o recolhimento efetivo e a constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo. Esta exigência operacional não oferece maiores obstáculos, uma vez que o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) já registra e controla, atualmente, milhões de documentos fiscais, trabalhando com granularidade que desce ao detalhe de processar documentos fiscais linha a linha.

3.1.8. Além do procedimento administrativo informatizado, é necessário que a legislação estabeleça com clareza que o adquirente/tomador apenas terá direito ao crédito após o efetivo recolhimento do IBS relativo a negócio jurídico materializado no documento fiscal.

3.1.9. A constituição do débito do sujeito passivo do IBS neste novo modelo, tal como no modelo tradicional, ocorre com o fato gerador: ocorrido o fato gerador, surge o débito tributário que é formalizado através da emissão do documento fiscal pelo sistema da ATN.

3.1.10. A constituição do crédito do IBS pelo adquirente/tomador dependerá da verificação de 4 condições:

1ª emissão de documento fiscal pelo fornecedor;

2ª confirmação do negócio jurídico pelo adquirente/tomador;

3ª reconhecimento pelo adquirente/tomador que se trata de negócio jurídico gerador de crédito; e

4ª efetivo recolhimento do IBS pelo fornecedor.

3.1.11. Todas estas 4 condições serão realizadas, automaticamente, no ambiente do sistema informatizado da ATN, com ampla transparência e acesso dos contribuintes. O fornecedor está obrigado a emitir documento fiscal e recolher o tributo (condições 1 e 4); o adquirente está obrigado a confirmação eletrônica do negócio jurídico e reconhecimento que se trata de item gerador de crédito (condições 2 e 3).

3.1.12. O débito do IBS será liquidado pelo recolhimento do saldo devedor apurado ao final de determinado período. Observe-se que a apuração do saldo (devedor ou credor) será sempre feita por estabelecimento, mas o recolhimento, quando houver saldo devedor, ocorrerá de forma consolidada, pelo sujeito passivo. Isto é possível dado que o recolhimento será feito de forma centralizada pela ATN.

3.1.13. Considera-se o débito liquidado no decorrer do período de apuração à medida que o estabelecimento tenha créditos de IBS decorrentes de suas aquisições. Nesse sentido, a liquidação dos débitos pela compensação de créditos ocorre de forma contínua, restando ao

final do período saldo devedor a ser recolhido ou saldo credor a ser resarcido ou utilizado no período seguinte. No final do período de apuração, remanescendo saldo credor, em função de exportação, investimento, ou variação de estoques, ele será devolvido pela ATN, por demanda do sujeito passivo, em até 60 dias.

3.1.14. Regra subsidiária e opcional de liquidação do débito: na hipótese de inadimplemento do sujeito passivo (fornecedor), o modelo prevê a possibilidade de recolhimento do IBS, incidente em determinada operação, pelo adquirente. Tal situação permite que o sujeito passivo adquirente liquide o débito de seu fornecedor, aproveitando imediatamente esse crédito (já que cumpriu as quatro condições para constituição do crédito).

3.1.15. O mecanismo para essa opção funcionaria da seguinte forma: 1º o sistema da ATN informa ao adquirente que seu fornecedor não recolheu (ou recolheu parcialmente) o imposto devido, não tendo sido gerado, consequentemente, o crédito de IBS correspondente; 2º o adquirente informa, pelo sistema da ATN, a sua opção de liquidar o débito do fornecedor; 3º o adquirente efetua o recolhimento, conforme guia fornecida pela ATN; 4º o adquirente credita-se, imediatamente, do valor relativo ao imposto (não há duplo pagamento porque o adquirente efetua o recolhimento e se credita instantaneamente); e 5º a ATN emite documento informando que o adquirente é credor do fornecedor em valor equivalente ao imposto recolhido pelo adquirente em nome do fornecedor. O adquirente só fará esta opção se avaliar que, por vias negociais, será capaz de cobrar do fornecedor o valor do imposto por ele recolhido. Vale notar que nesta opção o adquirente liquidará apenas o valor principal do imposto não recolhido pelo fornecedor. Multas e juros seguirão sendo cobrados do fornecedor.

3.1.16. Critérios para a imputação do crédito para o adquirente: quando a liquidação do débito ocorrer de acordo com regra principal, isto é, pelo recolhimento do saldo devedor pelo sujeito passivo fornecedor ou compensação de créditos no decorrer do período de apuração. O sistema informatizado imputará o crédito ao sujeito passivo adquirente da seguinte forma: a) Ordem crescente de data/hora de emissão dos documentos fiscais; e b) Ordem crescente de montante, caso haja dois documentos fiscais emitidos no mesmo momento. Essa regra é importante para eliminar qualquer dúvida sobre qual adquirente tem direito ao crédito quando o fornecedor ficar inadimplente ou fizer recolhimento parcial do saldo devedor. Na hipótese de liquidação do débito pela regra subsidiária, isto é, quando do inadimplemento do fornecedor,

o adquirente terá a opção de escolher qual débito quer liquidar e indicar o documento a ser quitado.

3.2. Justificativa

3.2.1. O texto da não-cumulatividade deve se iniciar com a afirmação de que será garantido o aproveitamento do crédito do IBS recolhido e a devolução dos créditos acumulados, como forma de traduzir o pressuposto econômico do tributo de não onerar a atividade econômica, em consonância com a redação do fato gerador do art. 1º⁹⁰. Trata-se de um dos pilares fundamentais do modelo econômico IBS e o artigo da não-cumulatividade é justamente a efetivação desta premissa.

3.2.2. O aproveitamento do crédito, no modelo proposto pelo CCiF, é vinculado ao recolhimento do imposto (seja pelo sujeito passivo ou responsável). Portanto, a redação deixa claro que o direito ao crédito é condicionado ao recolhimento à ATN e não ao simples pagamento do imposto pelo adquirente/tomador ao sujeito passivo.

3.2.3. Por conta deste critério, há que se distinguir as diferenças entre “recolher” e “pagar”. Ao longo dos artigos da LC, a distinção realizada foi a seguinte: quem paga o IBS é o adquirente/tomador ao sujeito passivo (no modelo de repercussão econômica do IVA) e quem recolhe o tributo para a administração tributária é o sujeito passivo ou responsável.

3.2.4. Além do direito de creditamento do imposto recolhido, para a efetivação do princípio da não-cumulatividade é essencial, a garantia de devolução do saldo credor acumulado ao sujeito passivo no prazo de até 60 dias.

3.2.5. A única restrição ao direito de creditamento deve ser o IBS referente aos bens e serviços que foram destinados ao uso e consumo pessoal, seja do sujeito passivo pessoa física ou de pessoas relacionadas ao sujeito passivo pessoa jurídica, tais como empregados, sócios e diretores. Esta limitação se justifica porque neste caso os bens não estão sendo utilizados no exercício da atividade econômica.

3.2.6. A ATN regulará os critérios para aproveitamento de crédito relativo a bens ou serviços de uso e consumo pessoal que são

⁹⁰ Conforme a Guideline 2.1 da International VAT/GST Guidelines da OCDE: “*The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation*”: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1599057075&id=id&accname=guest&checksum=04E4A69D282577AA95C9B1EEA467DDAD>.

utilizados no desenvolvimento da atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

3.2.7. No caso em que bens e serviços sejam utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica e para uso e consumo pessoal, considera-se que o uso e consumo pessoal é saída proporcionalmente tributada pelo IBS.

3.2.8. Por fim, conforme proposto na *Lei Complementar do Núcleo de Estudos Fiscais*⁹¹, o direito ao crédito deve ter prazo para extinção que será de 5 (cinco) anos a partir da data do recolhimento. Este dispositivo não fere o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que o sujeito passivo pode solicitar a devolução do saldo credor acumulado imediatamente a partir do recolhimento e até o prazo de cinco anos⁹².

3.3. Proposta de redação

Art. 3º Será garantido o aproveitamento de crédito do IBS recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias, contados a partir do requerimento.

§ 1º Não dará direito a crédito o IBS recolhido relativo a bens ou serviços a serem destinados para uso e consumo pessoal do sujeito passivo ou de pessoa relacionada, tais como sócios, dirigentes ou empregados.

§ 2º A ATN regulará os critérios para aproveitamento de crédito relativo a bens ou serviços de uso e consumo pessoal que são utilizados no desenvolvimento da atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

§ 3º Caso os bens e serviços sejam posteriormente destinados para uso e consumo pessoal, terão a saída proporcionalmente tributada pelo IBS.

Art. 4º O direito de aproveitamento dos créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data do recolhimento.

⁹¹ Idem.

⁹² Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

4. Local do Fato Gerador

4.1. Premissas

4.1.1. Um dos pressupostos da proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*⁹³ do CCiF é a adoção do princípio do destino para o IBS pelo qual, nas transações entre estados e municípios, o imposto deve pertencer integralmente ao estado e ao município de destino. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

4.1.2. Por esta razão, as regras que determinam o local de ocorrência do fato gerador são de extrema importância dentro da LC do IBS. São estas regras que vão determinar, ao mesmo tempo: *i)* qual o local de destino dos bens e serviços, *ii)* qual a alíquota aplicável, *iii)* qual o sujeito ativo do IBS em relação a determinado negócio jurídico e *iv)* qual vai ser a destinação dos recursos.

4.2. Justificativa

4.2.1. A definição das regras de local do fato gerador teve como premissa que os critérios relevantes para a definição de cada regra são os objetos do negócio jurídico no direito privado.

4.2.2. Ao se adotar as regras a partir do objeto do negócio jurídico, o número de soluções diminui, já que um único tipo de bem (critério relevante) é capaz de abranger inúmeros negócios jurídicos que tenham por objeto este bem. Por esta lógica, as regras para definição do local de ocorrência do fato gerador podem ser sistematizadas pelas tabelas abaixo.

4.2.3. Na hipótese de negócios jurídicos que tenham por objeto bens intangíveis e a maior parte dos serviços, a regra para determinação do local do fato gerador será o local do domicílio do adquirente, da pessoa a quem for disponibilizado o bem ou do tomador. Ressalta-se que o local do domicílio, nestes casos, é o critério utilizado internacionalmente como *proxy* para definição do local do consumo de bem intangível e serviço.

⁹³ Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

4.2.4. Para a definição do domicílio, estipulou-se que o local será determinado a partir da combinação de ao menos 2 dos critérios listados, que não indiquem informação conflitante entre si, conforme proposto na ⁹⁴~~OCDE~~ com base no modelo da Nova Zelândia e *guidelines* da OCDE. A ATN regulará estas regras, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

4.2.5. Importante salientar que dentre os critérios para definição do domicílio não há a necessidade de se incluir o local do estabelecimento ou filial de sujeito passivo do IBS, pois se pressupõe que o sujeito passivo terá direito a crédito equivalente ao IBS pago e que o valor somente será destinado ao respectivo sujeito ativo quando se tratar de negócio jurídico destinado a consumidor final.

4.2.6. Em razão de o art. 7º e o art. 8º preverem a possibilidade de que o fato gerador ocorra antes da entrega de bem, foi criada um dispositivo para explicar que, nestes casos, o local de ocorrência do fato gerador será aquele previsto para realização da entrega.

CRITÉRIOS RELEVANTES E SOLUÇÕES NORMATIVAS

- 3 objetos do negócio jurídico de direito privado
 1. Bem Móvel/Imóvel (art. 79/82 CC)
 2. Bem Material/Imaterial (art. 83 e 594 CC, Lei 9.610/98 e Lei 9.609/98)
 3. Serviço (art. 593 do CC, art. 3º, § 2º do CDC)
- 3 Elementos ou critérios de conexão:
 1. Local do ato (FG)/execução do contrato
 2. Local do domicílio das partes
 3. Lugar do bem imóvel
- 3 Elementos do Fato Gerador:
 1. Negócio Jurídico (Art. 166 ss e outros do CC)

⁹⁴ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

2. Título oneroso (Art. 1393 e outros)
3. Atividade Econômica (Art. 966 CC e art. 170 da CF)
- 7 Modalidades includentes (v) de negócio jurídico:
 1. AL - Alienação (compra e venda) (art. 481 do CC)
 2. TP - Troca ou Permuta (art. 533 do CC)
 3. LO - Locação (art. 565 do CC)
 4. AM - Arrendamento Mercantil (art. 1º da Lei 6.099/74)
 5. PS - Prestação de serviços (art. 593 do CC)
 6. CL - Cessão, disponibilização e licenciamento (Leis 9.609 e 9.610/98, por exemplo)
 7. IM - Importação

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
Casos	Bem Móvel / Imóvel	Bem Material / Imaterial	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

							disponibilizado o bem			
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)		Jurisdicção (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem	
Negócio jurídico que tenha por objeto serviços										
Casos			Critérios Relevantes (Objeto / NJ)		Soluções Normativas					
Casos	Relação com o bem	Outros critérios	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)		
1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador		

2	Sem relação a um bem	Pessoal/na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem
---	--------	----------	----	--------------------------------------	--	--	-----------	--

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação								
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)				Soluções Normativas				
Casos Especiais	Critérios Relevantes	Negócio Jurídico	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)	

Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços
Serviço de Comunicação							

	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
--	---	----	-------------------------------	--	---	-----------	--

4.3. Proposta de redação

Art. 5º Para definição da alíquota aplicável e destinação dos recursos do imposto, o fato gerador ocorrerá, tratando-se de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem móvel material, no local da entrega ou disponibilização do bem;

II - bem móvel imaterial, no local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem;

III - bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IV - prestação de serviço, no local do domicílio do tomador;

V - prestação de serviço executada na presença do tomador⁹⁵, no local da prestação;

VI - prestação de serviço relacionada à bem móvel material, no local da prestação;

VII - prestação de serviço relacionada à bem móvel imaterial, no local do domicílio do tomador;

VIII - prestação de serviço relacionada à bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IX - prestação de serviço de transporte de passageiros, no local onde se inicia o transporte;

X - prestação de serviço de transporte de carga ou frete, no local da entrega do bem;

⁹⁵ Esta solução está de acordo com as Guidelines da OCDE que sugerem que os “on-the-spot supplies” sejam tributados no local em que são prestados. Conforme a Guideline 3.5 da International VAT/GST Guidelines da OCDE: “the jurisdiction in which the supply is physically performed has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles that

- are physically performed at a readily identifiable place, and
- are ordinarily consumed at the same time as and at the same place where they are physically performed, and

- ordinarily require the physical presence of the person performing the supply and the person consuming the service or intangible at the same time and place where the supply of such a service or intangible is physically performed”.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1599057075&id=id&accname=guest&checksum=04E4A69D282577AA95C9B1EEA467DDAD>.

XI - prestação de serviço de comunicação em que há a transmissão por meio físico, no local da recepção dos serviços;

XII - prestação de serviço de comunicação por conexão móvel, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Na hipótese dos incisos II, IV, VII e XII, considera-se o local do domicílio o que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) dos seguintes critérios, que não indiquem informação conflitante entre si:

I - endereço fornecido pelo adquirente, ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem ou tomador do serviço;

II - endereço de Protocolo da Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico;

III - endereço do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico obtido por emprego de método de geolocalização;

IV - endereço atrelado ao cartão (crédito, débito ou congênere) utilizado para o pagamento do negócio jurídico;

V - localidade referente ao código de área da linha móvel ou da linha terrestre fixa utilizado para contratação do negócio jurídico; e

VI - endereço vinculado ao CPF ou CNPJ ou obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução do negócio jurídico.

§ 2º A ATN regulará o disposto no § 1º, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

§ 3º Caso o pagamento seja realizado antes da entrega do bem, nos termos do art. 7º e art. 8º, o local de ocorrência do fato gerador será aquele previsto para realização da entrega.

5. Local do Fato Gerador da Importação

5.1. Premissas

5.1.1. Com relação às importações, o princípio do destino exige que o IBS incida e seja recolhido em todas as importações.

5.2. Justificativa

5.2.1. Nas importações de bens, o local do fato gerador ocorrerá no local do domicílio do importador, que deverá ser considerado a pessoa que realize a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional por conta própria ou por meio de terceiros (como por exemplo, no caso da importação por conta e ordem), conforme artigo 13, inciso I

5.2.2. No caso de importação de serviços, o local de ocorrência do fato gerador deve ser o local do domicílio do tomador.

5.2.3. Tendo em vista que no caso de importação e exportação de serviços não há um deslocamento físico por meio das fronteiras, será necessário criar regras para se determinar se o serviço ocorreu ou não dentro do território nacional. Muitas legislações internacionais de IVA não mencionam o termo de importação de serviços, mas somente preveem critérios para determinar se o serviço ocorre ou não dentro do respectivo país.⁹⁶

5.2.4. Tal regra será utilizada tanto para fins de importação quanto de exportação de serviços e deverá estabelecer os critérios para se determinar se o serviço ocorreu ou não no Brasil. Caso se determine que o serviço ocorreu no país, a prestação será tributada pelo IBS. Caso contrário, o serviço não será tributado pelo IBS, tendo em vista que será uma exportação ou uma prestação de serviços realizada fora do país.

5.2.5. Tendo em vista que o “resultado” do serviço é um critério de difícil definição e tem gerado grandes controvérsias no âmbito das atuais regras do ISS e PIS/COFINS, se propõe que seja considerado prestado no país o serviço *i)* destinado a tomador residente ou domiciliado no território nacional, *ii)* para utilização ou consumo no país e *iii)* cuja contraprestação envolver pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a residente ou domiciliado no exterior⁹⁷.

⁹⁶ Neste sentido, a publicação *Tax Law Design and Drafting* do FMI (WILLIAMS (1996) afirma que: “*States have normally adopted the practice of treating imports of goods separately from imports of services. Imports of goods are identified by the physical entry of the goods. Services cannot be identified in this way. Instead, states have chosen to adopt rules that treat a supply of a service as occurring within a state if the supply meets certain criteria (and not so occurring if it does not). In this way, states have usually avoided the concept of “import of services” by defining or deeming services to be supplied either in the state or outside it (and not “to” it)*”. <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch6.pdf>.

⁹⁷ Conforme art. 70 do PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.

5.2.6. O critério “*para utilização e consumo no país*” é o mesmo adotado pela legislação do IVA da África do Sul para importação de serviços⁹⁸. O termo “utilização” procura abranger os tomadores que são sujeitos passivos do IBS e que utilizarão o serviço no desenvolvimento de suas atividades econômicas. Já o termo “*consumo*” se refere aos casos em que o serviço é prestado a consumidor final⁹⁹.

5.3. Proposta de redação

Art. 6º O fato gerador ocorrerá, tratando-se de importação de:

I - bem, no local do domicílio do importador;

II - serviço, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Para definição do local do domicílio, aplica-se o disposto no § 1º do art. 5º.

§ 2º Para fins deste artigo, considera-se prestado no Brasil o serviço destinado a tomador residente ou domiciliado no território nacional, para utilização ou consumo no país e cuja contraprestação envolver pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a residente ou domiciliado no exterior.

6. Momento de ocorrência do Fato Gerador

6.1. Premissas

6.1.1. No modelo do IBS, o momento de ocorrência do fato gerador é importante para se definir quando o tributo deve ser pago e recolhido, bem como o momento da emissão do documento fiscal.

⁹⁸ “‘Imported services’ means a supply of services that is made by a supplier who is resident or carries on business outside the Republic to a recipient who is a resident of the Republic to the extent that such services are utilized or consumed in the Republic otherwise than for the purpose of making taxable supplies”.

⁹⁹ O art. 2º do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/1990) define que consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.¹⁰⁰ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

6.2. Justificativa

6.2.1. O momento de ocorrência do fato gerador deve ser vinculado ao destino, conforme as regras de local de ocorrência do fato gerador.

6.2.2. Tendo em vista que as regras de local de ocorrência do fato gerador foram construídas tendo por critérios relevantes o objeto do negócio jurídico (bem x serviço), as regras de momento igualmente devem partir destes critérios.

6.2.3. Para negócios jurídicos com bens, o momento deve ser, em alinhamento com o fato gerador e local do fato gerador, o momento em que ocorre a entrega ou disponibilização do bem. Tendo em vista que o critério relevante escolhido para o fato gerador é o negócio jurídico, o pagamento igualmente deve ser eleito como momento do fato gerador. Assim, os momentos são: entrega ou disponibilização ou pagamento, o que ocorrer primeiro.

6.2.4. No caso de bens móveis materiais, poderá ser feita a ressalva em futura regulação dos deveres instrumentais, que nos casos em que há o deslocamento físico do bem, a emissão do documento fiscal deve ocorrer no momento em que se inicia a entrega (o que significa na saída do estabelecimento do fornecedor).

6.2.5. O fato gerador do IBS ocorre, em se tratando de negócio jurídico de execução continuada ou fracionada que tenha por objeto bem, a cada entrega ou disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e serviço, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

6.2.6. No caso de importação de bens, o momento escolhido é o momento do desembaraço aduaneiro; na importação de bem imaterial, no momento da disponibilização ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo bem a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro; no caso de serviços, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo serviço a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

6.2.7. São critérios relevantes para definição do momento de ocorrência do fato gerador, conforme tabela geral no item 4.2:

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
	Bem Móvel / Imóvel	Bem Material / Imaterial	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

								disponibilizado o bem		
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilizaçã o ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibiliza r o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem		
Negócio Jurídico que tenha por objeto serviços										
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas						
	Relaçã o com bem	Outros critérios	Negócio s Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)		
1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador		

2	Sem relação a um bem	Pessoal/na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem
---	--------	----------	----	--------------------------------------	--	--	-----------	--

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação								
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)				Soluções Normativas				
Casos Especiais	Critérios Relevantes	Negócio Jurídico	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)	

Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens
	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/ circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços
Serviço de Comunicação							

	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
--	---	----	-------------------------------	--	---	-----------	--

6.3. Proposta de redação

Art. 7º O fato gerador ocorre, em se tratando de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem, no momento da entrega, disponibilização ou do pagamento, o que ocorrer primeiro;

II - prestação de serviços, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, o que ocorrer primeiro;

Parágrafo único. O fato gerador do IBS ocorre, em se tratando de negócio jurídico de execução continuada ou fracionada que tenha por objeto:

I - bem, a cada entrega ou disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e

II - serviço, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

Art. 8º O fato gerador ocorre, no caso de importação de:

I - bem material, no momento do desembarço aduaneiro;

II - bem imaterial, no momento da disponibilização ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo bem a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

III - serviço, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo serviço a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

7. Sujeito Ativo

7.1. Premissas

7.1.1. Como mencionado anteriormente, um dos pressupostos da proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*¹⁰⁰ do CCiF é a adoção do princípio do destino para o

¹⁰⁰ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

IBS pelo qual, nas transações entre estados, o imposto deve pertencer integralmente ao estado de destino. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja um imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

7.1.2. Sujeitos ativos do IBS titulares da arrecadação são União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à Agência Tributária Nacional a capacidade ativa para representar os entes tributantes na administração tributária do IBS.

7.2. Justificativa

7.2.1. Pautada pelo princípio do destino, a determinação do local de ocorrência do fato gerador define quais são os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária. Por essa razão, não se faz necessário detalhar neste capítulo todas as hipóteses já previstas no art. 5º.

7.2.2. Os sujeitos ativos serão, para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 5º e art. 6º.

7.2.3. Para fins de administração e normatização infralegal do IBS, os sujeitos ativos serão a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma compartilhada, através da ATN.

7.2.4. Para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, como proposto pelo *Projeto de Lei Complementar do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais*¹⁰¹, o IBS pago pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado ao respectivo ente, após dedução de montantes destinados a eventuais fundos. Desse modo, haverá o destaque e recolhimento do imposto nos negócios jurídicos em que o ente federativo figurar como adquirente, tomador ou congênere, o qual será neutralizado posteriormente pela destinação do IBS pago aos cofres do respectivo ente.

7.2.5. São critérios relevantes para definição dos sujeitos ativos, conforme tabela geral do item 4.2:

¹⁰¹ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef--n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
Casos	Bem Móvel / Imóvel	Bem Material / Imaterial	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

							disponibilizado o bem			
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem		

Negócio jurídico que tenha por objeto serviços										
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)				Soluções Normativas					
	Relação com bem	Outros critérios	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)		
1	Sem relação	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação	Jurisdicção (L)	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do		

	a um bem				ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	do Estado/ Município do domicílio do tomador		domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do	Jurisdição (L) do Estado/ Município do	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do

							(SP)	
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/Município onde tenha início o transporte	Prestador	Aliquota(L) do Estado/Município onde tenha início o transporte	
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/Município da entrega dos bens	Prestador	Aliquota (L) do Estado/Município da entrega dos bens	
Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/Município da recepção dos serviços	Prestador	Aliquota(L) do Estado/Município da recepção dos serviços	

	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
--	---	----	-------------------------------	--	---	-----------	--

7.3. Proposta de redação

Art. 9º Os sujeitos ativos do IBS são:

I - Para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 5º e art. 6º.

II - Para fins de administração e normatização infralegal do IBS, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma compartilhada, por meio da ATN.

Art. 10. O IBS pago pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado ao respectivo ente, para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, após dedução de montantes destinados a eventuais fundos.

8. Sujeito Passivo

8.1. Premissas

8.1.1. Segundo a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*¹⁰² do CCiF, os sujeitos passivos do IBS são todos aqueles que realizam o fato gerador do imposto, sejam pessoas naturais ou jurídicas.

8.1.2. Sendo imposto sobre o consumo, ainda que recolhido ao longo da cadeia de produção e comercialização, quem paga o IBS, ou seja, arca com o ônus econômico do imposto, é o consumidor. Neste cenário, o sujeito passivo é aquele que recolhe aos cofres públicos o imposto pago pelo adquirente, pessoa que recebe ou a quem é disponibilizado bem ou pelo tomador do serviço.

8.2. Justificativa

¹⁰² Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

8.2.1. A principal característica que define sujeito passivo do IBS é a obrigatoriedade de recolher do imposto à Agência Tributária Nacional.

8.2.2. Além de estar obrigado a recolher o IBS, o sujeito passivo é aquele que pratica o fato gerador do imposto. Como previsto no art. 1º, o fato gerador do IBS é a realização de negócio jurídico oneroso, no desenvolvimento de atividade econômica. Muito embora o negócio jurídico aconteça entre duas partes, quem pratica o fato gerador no desenvolvimento de atividade econômica e, portanto, é o sujeito passivo do IBS, é aquele que fornece, entrega, cede ou disponibiliza bem ou presta serviço.

8.2.3. Tendo em vista que, nas experiências internacionais de IVA, contribuinte (*taxpayer*) é um termo que identifica quem efetivamente paga o IVA¹⁰³ (ou seja, o consumidor final, sobre quem a tributação recai ao final da cadeia), a redação da LC optou por denominar a pessoa que realiza o fato gerador de sujeito passivo e não de contribuinte.¹⁰⁴

8.2.4. Para cumprir a obrigação de recolher o IBS, o sujeito passivo necessita de inscrição junto à Agência Tributária Nacional. O dever de inscrição é tratado no capítulo de Deveres Instrumentais da LC do IBS, a partir do art. 19º.

8.2.5. No caso de importação, o sujeito passivo é o importador de bem ou o contratante, tomador ou adquirente de importação de serviços. A definição de importador constante no inciso II do art. 13, abaixo, se espelha no art. 64, inciso I, do PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS¹⁰⁵.

¹⁰³ Conforme descrito na publicação de Tax Law Design and Drafting do FMI (WILLIAMS (1996), “a person within the scope of VAT is usually described as a taxable person. This terminology avoids the confusion caused in some states by calling such persons “taxpayers.” The confusion arises because the taxpayer, in the sense of the person bearing the economic incidence of the tax, is the person receiving a taxable supply”. <https://www.imf.org/external/pubs/ntf/1998/tlaw/eng/ch6.pdf>.

¹⁰⁴ Esta proposta e os modelos internacionais de sujeito passivo foram apresentados por LUKIC (2020): <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>.

¹⁰⁵ Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) 3.887/2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?co-decor=1914962&filename=PL+3887/2020.

8.2.6. Tal como proposto em publicações da OCDE e em recentes experiências internacionais, as plataformas digitais serão responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócios jurídicos que constitua fato gerador realizados de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega.

8.2.7. A responsabilidade solidária das plataformas digitais foi mencionada na publicação “*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*” da OCDE¹⁰⁶:

Facing the increasingly important challenge to secure the effective collection of VAT/GST on online trade, an increasing number of jurisdictions have implemented or are considering implementing a regime that imposes a liability on digital platforms for the collection and payment of VAT/GST on the online sales in which these platforms play a role. In this context, there is a broad spectrum of liability obligations that may be assumed by digital platforms either on a mandatory or on a voluntary basis.

These liability obligations may include, without being limited to, treating the digital platform as fully and solely liable for the VAT/GST due on the online sales it facilitates; or as liable for facilitating the VAT/GST collection and payment in the name and on behalf of the underlying supplier that uses this platform to carry out its online sales; or as jointly and severally liable for the VAT/GST due on online sales together with the underlying supplier.

¹⁰⁶ OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf

8.2.8. Nesta mesma linha, se atribuiu a responsabilidade aos fornecedores, pessoas que realizarem a entrega, cessão ou disponibilização de bens, prestadores de serviços e plataformas digitais¹⁰⁷ não residentes ou domiciliadas no exterior somente no caso de importação de bens materiais de pequeno valor, bens intangíveis e serviços não presenciais realizada por pessoa que não seja sujeito passivo do IBS, casos em que a fiscalização das transações é mais difícil. A definição de “pequeno valor” será feita pela ATN.

8.2.9. São critérios relevantes para definição do sujeito passivo, conforme tabela geral do item 4.2:

¹⁰⁷ A definição de plataformas digitais foi proposta com base no art. 5 e 6 do PL 3.887/2020, que propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
	Bem Móvel / Imóvel	Bem Material / Imaterial	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio ou da pessoa que receber ou a quem for	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

							disponibilizado o bem		
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem	

Negócio jurídico que tenha por objeto serviços									
Casos		Critérios Relevantes (Objeto / NJ)				Soluções Normativas			
Casos	Relação com bem	Outros critérios	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)	
1	Sem relação	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação	Jurisdicção (L)	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do	

	a um bem				ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	do Estado/ Município do domicílio do tomador		domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do	Jurisdição (L) do Estado/ Município do	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do

							pagamento (o que ocorrer primeiro)	domicílio do tomador		domicílio do tomador
5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Aliquota (L) do Estado/ Município do bem		

Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação							
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
Casos Especiais	Critérios Relevantes	Negócio Jurídico	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte
	Carga/frete	PS	Local da entrega dos bens	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega dos bens	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega dos bens

Serviço de Comunicação	Com meio físico de transmissão (ex. linha/cabo/circuito/ antena) (ex. TV a cabo, internet casa, telefone residencial)	PS	Local da recepção dos serviços	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da recepção dos serviços	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município da recepção dos serviços
	Conexão móvel de telecomunicação ou internet (ex. Celular e internet móvel)	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

8.3. Proposta de redação

Art. 11. O sujeito passivo do IBS é aquele que pratica o fato gerador do art. 1º na condição de fornecedor ou de pessoa que entregar, ceder, disponibilizar bem ou prestar serviço e que seja obrigado a se inscrever, nos termos dos art. 19.

Parágrafo único. O sujeito passivo do IBS é obrigado a recolher o imposto à Agência Tributária Nacional.

Art. 12. As plataformas digitais são responsáveis solidárias pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico previsto no art. 22.

Art. 13. O sujeito passivo do IBS na importação será:

I - o importador, no caso de importação de bem, assim considerado a pessoa natural ou jurídica que realize a entrada, no território nacional, de bem material ou a quem for disponibilizado bem imaterial de procedência estrangeira;

II - o tomador ou o contratante, no caso de importação de serviço.

Art. 14. São responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS na importação de bens e serviços:

I - o adquirente ou encomendante predeterminado de bem de procedência estrangeira, na hipótese de importação realizada por intermédio de pessoa jurídica importadora; e

II - no caso de importação de bem material de pequeno valor, bem imaterial ou serviço realizada por pessoa que não seja sujeito passivo do IBS:

a) o fornecedor, pessoa que realizar a entrega, cessão ou disponibilização de bem ou prestador de serviço não residente ou domiciliado no exterior; ou

b) as plataformas digitais domiciliadas no exterior, em relação aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio.

Parágrafo único. A definição de pequeno valor para fins de aplicação do inciso II será feita pela ATN.

Art. 15. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócio jurídico que constitua fato gerador

previsto no art. 1º realizado de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega.

Parágrafo único. Não são consideradas plataformas digitais as pessoas jurídicas que executem somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - procura de fornecedores, desde que não cobrem pelo serviço com base nas vendas realizadas.

9. Base de Cálculo

9.1. Premissas

9.1.1. De acordo com a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*¹⁰⁸ do CCiF, a base de cálculo do IBS não contempla seu próprio montante, bem como, durante a transição, o valor dos cinco tributos que estão sendo substituídos. Em outras palavras, o IBS “incide por fora”.

9.1.2. Para garantir a simplicidade, neutralidade, isonomia e transparência do IBS, a PEC 45/2019 veda a concessão de benefícios fiscais que reduzam a base de cálculo do imposto. A base de cálculo do IBS deve ser única em todo o território nacional e, por essa razão, será fixada exclusivamente por lei complementar.

9.2. Justificativa

9.2.1. A base de cálculo deve traduzir em termos quantitativos o fato gerador do IBS - o negócio jurídico oneroso que tenha por objeto bens ou serviços ou a importação. Por isso, a base de cálculo deve ser estabelecida como o valor do negócio jurídico que constitua o fato gerador, assim como previsto na *proposta de Lei Complementar do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais*¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

¹⁰⁹ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef--n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

9.2.2. Tendo em vista a tradição brasileira de incluir na base de tributos o montante de outros tributos, importante se fazer a previsão de que não integrará a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto.

9.2.3. Na importação de bens, a base de cálculo deverá ser o valor aduaneiro, determinado pela legislação do Imposto de Importação (arts. 75 e seguintes do Decreto 6.759/09). Por esta razão, integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembaraço aduaneiro.

9.2.4. No caso de negócios jurídicos e importações entre partes relacionadas ou cuja contraprestação não seja expressa em dinheiro, deve-se aplicar o valor de mercado do bem ou serviço como base de cálculo do IBS.

9.3. Proposta de redação

Art. 16. A base de cálculo do IBS é o valor do negócio jurídico que constitua o fato gerador previsto no art. 1º.

§ 1º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto.

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembaraço aduaneiro.

§ 3º No caso de negócios jurídicos ou importações não representados em dinheiro ou entre partes relacionadas, a base de cálculo deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços.

10. Alíquota

10.1. Premissas

10.1.1. O modelo proposto pela PEC 45/2019, contempla três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência

do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país.

10.1.2. De modo a assegurar a autonomia financeira dos entes federativos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei ordinária, fixar acréscimos ou reduções às alíquotas de referência, os quais serão aplicáveis aos negócios jurídicos abrangidos pelo fato gerador do IBS que se destinem aos seus territórios.

10.1.3. Conforme recomendado pela experiência internacional em matéria de IVA¹¹⁰, o IBS terá alíquota única (uniforme) para todos os bens e serviços (art. 152-A, § 1º, VI, proposto pela PEC 45/2019).

10.1.4. Segundo a *Nota Técnica: Alíquota única do IBS do CCiF*¹¹¹, a adoção da alíquota única se justifica porque:

A) permite atender aos melhores interesses do fisco e do sujeito passivo, já que favorece a arrecadação, facilita os controles contábeis e de escrituração fiscal, o cálculo do imposto, as obrigações acessórias (formulários, declarações), o acompanhamento dos fluxos de comércio, a auditoria tributária, a previsão da arrecadação, a análise econômico-fiscal;

B) dispensa a classificação de bens e serviços. Quanto menor a interferência subjetiva na classificação dos tipos de bens e serviços, menor espaço para surgimento de conflitos;

C) garante simplicidade ao sistema. Simplicidade gera facilidade e segurança jurídica para o sujeito passivo pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação, que são a

¹¹⁰ A experiência internacional revela que os IVAs com alíquota única são hierarquicamente superiores. Entre 1995 e 2001, 81% dos países que aderiram ao IVA o implementaram com apenas uma alíquota positiva (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001).

¹¹¹ Centro de Cidadania Fiscal. *Nota Técnica: Alíquota única do IBS*. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1706-Aliquota-unica-do-IBS_v4.pdf.

causa principal do contencioso tributário. E simplicidade reduz os custos de cumprimento: tanto do sujeito passivo como o custo da administração tributária. O imposto de alíquota única é marcadamente superior ao imposto de alíquotas múltiplas: com a uniformidade de alíquota desaparece espaço para classificações errôneas descuidadas ou propositais, e para atuações injustas baseadas em critérios analógicos. Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso;

D) garante a isonomia. Equidade do sistema tributário requer que a tributação garanta o tratamento equivalente de pessoas e negócios em situações semelhantes. Desaparece a diversidade de tributação entre setores;

E) fomenta neutralidade. A alíquota uniforme propicia que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, permitindo a eficiente alocação do investimento e prevenindo a entropia do planejamento tributário;

F) favorece o crescimento da economia. A complexidade inerente a um imposto com múltiplas alíquotas acarreta custos para os agentes econômicos (produtores e consumidores) e para a administração tributária. Esses custos não são fáceis de medir nem de comunicar ao público, no entanto são reais; e

G) empodera o cidadão contribuinte. Com o valor do imposto claramente revelado no documento de compra, o cidadão tem consciência da carga tributária que o onera. A empresa vendedora tem clareza quanto ao imposto a reter do contribuinte-cidadão. O aumento da alíquota uniforme não afeta os preços relativos dos bens. Quando houver necessidade de aumentar a receita tributária, aumenta-se a alíquota, sem afetar os preços relativos dos bens e dos serviços.

10.2. Justificativa

10.2.1. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

10.2.2. A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, de que trata o art. 119 do ADCT, proposto pela PEC 45/2019, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

10.2.3. As disposições previstas no art. 119 do ADCT deverão ser incluídas na lei complementar, incluindo as disposições transitórias necessárias para os primeiros anos da implementação do IBS.

10.2.4. A alíquota do IBS será determinada conforme as regras do local do fato gerador do art. 5º.

10.2.5. As alíquotas de referência e seus acréscimos ou adicionais serão uniformes para todos os bens e serviços.

10.2.6. São critérios relevantes para definição da alíquota aplicável, conforme tabela geral do item 4.2:

Negócio jurídico que tenha por objeto bens								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
	Bem Móvel / Imóvel	Bem Material / Imaterial	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)
1	Móvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local da entrega ou disponibilização do bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município da entrega ou disponibilização
2	Móvel	Imaterial	AL, TP, LO, AM, CL	Local do domicílio ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio ou da pessoa que receber ou a quem for	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio

								disponibilizado o bem			
3	Imóvel	Material	AL, TP, LO, AM, CL	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da entrega, disponibilização ou pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do bem	Fornecedor/ ou a pessoa que entregar, ceder ou disponibilizar o bem	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem			

Negócio jurídico que tenha por objeto serviços								
Casos	Critérios Relevantes (Objeto / NJ)			Soluções Normativas				
	Relação com bem	Outros critérios	Negócios Jurídicos	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)

1	Sem relação a um bem	Regra Geral	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador
2	Sem relação a um bem	Pessoal/ na presença do tomador	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação

3	Móvel	Material	PS	Local da prestação	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município da prestação	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município da prestação
4	Móvel	Imaterial	PS	Local do domicílio do tomador	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdição (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do domicílio do tomador

5	Imóvel	Material	PS	Local onde o bem imóvel está situado	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que ocorrer primeiro)	Jurisdicção (L) do Estado/ Município do bem	Prestador	Alíquota (L) do Estado/ Município do bem
Casos especiais de negócios jurídicos que tenham por objeto serviço: transporte e comunicação								
Critérios Relevantes (Objeto / NJ)				Soluções Normativas				
Casos Especiais	Critérios Relevantes	Negócio Jurídico	Local (L)	Tempo (T)	Sujeito Ativo (SA)	Sujeito Passivo (SP)	Alíquota (AL)	
Serviço de Transporte	Passageiros	PS	Local onde tenha início o transporte	Momento da conclusão da prestação ou do pagamento (o que	Jurisdicção (L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	Prestador	Alíquota(L) do Estado/ Município onde tenha início o transporte	

[illegible]

10.3. Proposta de redação

Art. 17. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, observando o disposto no art. 119 do ADCT, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

§ 2º A alíquota será aplicada de acordo com o local do fato gerador, nos termos do art. 5º.

Art. 18. A alíquota de referência e os acréscimos ou reduções fixados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, não podendo haver diferenciação de acordo com o objeto do negócio jurídico, inclusive na importação.

11. Deveres Instrumentais

11.1. Premissas

11.1.1. Conforme menciona a proposta de *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*¹¹², assim como o modelo dos IVAs dos demais países, o IBS terá um limiar (*threshold*), abaixo do qual será facultativo o registro de pequenos empreendedores para o recolhimento do imposto.

11.1.2. A PEC 45/2019 não altera o regime do Simples Nacional, apenas inclui o IBS dentre os tributos abrangidos pelo regime, em substituição aos atuais IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.

11.1.3. É facultada à pessoa cadastrada no Simples Nacional a inscrição como sujeito passivo do IBS.

11.1.4. As vantagens da inscrição no sistema do IBS são: i) a possibilidade de aproveitamento dos créditos do IBS; e ii) a possibilidade de outorga de créditos aos adquirentes e tomadores de seus negócios jurídicos. Como bem explicado na *Proposta de Lei Complementar*

¹¹² Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

do IBS do Núcleo de Estudos Fiscais¹¹³, este ponto é de grande relevância nos negócios jurídicos praticados entre sujeitos passivos do imposto, porque reduz o custo do bem ou serviço, na medida em que a parcela do imposto é recuperável.

11.1.5. Segundo a *justificativa da PEC 45/2019*¹¹⁴, as pessoas que optarem por recolher o IBS dentro do regime do Simples Nacional não poderão se apropriar e transferir créditos do imposto a terceiros. A impossibilidade de aplicação da não-cumulatividade no regime do Simples Nacional decorre da obediência a um dos principais vetores do IVA, que é propiciar um sistema uniforme de incidência e simplicidade da apuração e arrecadação.

11.1.6. As diversas e complexas obrigações acessórias dos tributos atuais são responsáveis por elevar o custo de conformidade tributária no Brasil, sendo um fator relevante para a classificação do país como um dos campeões em horas gastas por uma empresa de porte médio para pagar impostos.¹¹⁵

11.1.7. Pautados pelo princípio da simplicidade, os deveres instrumentais do IBS deverão ser simples e realizados, principalmente, pela emissão de documento fiscal eletrônico.^{116 117}

11.2. Justificativa

11.2.1. A obrigação de inscrição como sujeito passivo na ATN abrange aqueles compreendidos no art. 11 que pratiquem o fato gerador do IBS em valor superior a R\$ 200.000,00 por ano.

¹¹³ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

¹¹⁴ Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

¹¹⁵ Banco Mundial. **Doing Business 2020**. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>.

¹¹⁶ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

¹¹⁷ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_ao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

11.2.2. O valor de R\$ 200.000,00 é fixado como o *threshold*, em consonância com as legislações internacionais de IVA. As pessoas que praticam negócios jurídicos abaixo desse valor anualmente, por razões de eficiência da administração tributária, não devem ser incluídas no âmbito de fiscalização do imposto. Os custos de conformidade do IBS, apesar de serem baixos, também poderiam onerar desproporcionalmente os sujeitos passivos que praticam negócios jurídicos abaixo desse limiar anual.

11.2.3. Não estão sujeitas à obrigatoriedade de inscrição as pessoas cadastradas no Simples Nacional, muito embora elas devam recolher o IBS dentro do regime do Simples Nacional.

11.2.4. Poderão se inscrever, facultativamente, como sujeitos passivos do IBS: i) as pessoas que praticarem o fato gerador do imposto em valor inferior a R\$ 200.000,00; e ii) as pessoas cadastradas no Simples Nacional.

11.2.5. Caso as pessoas cadastradas no Simples Nacional optem por se inscrever como sujeitos passivos do IBS, elas deixarão de recolher o IBS dentro do regime do Simples Nacional e passarão a se sujeitar ao regime do tratado na lei complementar do IBS. Recomenda-se que a lei complementar contenha capítulo específico para detalhar estas e outras disposições do IBS relacionadas ao Simples Nacional.

11.2.6. Os responsáveis compreendidos pelos art. 12 e art. 14 também estão obrigados à inscrição de que trata o art. 19.

11.2.7. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão informar à ATN, no prazo de até 60 (sessenta) dias antes do início de sua entrada em vigor, os acréscimos ou reduções em suas alíquotas de referência definidos por lei ordinária.

11.2.8. O sujeito passivo deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico (DFe) do IBS, o qual será regulado pela Agência Tributária Nacional.

11.2.9. A ATN regulamentará também os deveres instrumentais aplicáveis aos responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14.

11.2.10. Como a operacionalização do IBS dependerá da criação do sistema informatizado da ATN, não há condições de se prever no presente anteprojeto de lei complementar dispositivos mais detalhados sobre o documento fiscal eletrônico e eventuais deveres instrumentais adicionais.

11.3. Proposta de redação

Art. 19. É obrigado à inscrição como sujeito passivo na Agência Tributária Nacional aquele compreendido no art. 11 que praticar o fato gerador do IBS em valor superior a R\$ 200.000,00 por ano.

§ 1º O disposto no caput não se aplica às pessoas cadastradas no Simples Nacional.

§ 2º Poderá ser inscrito como sujeito passivo do IBS:

I - A pessoa que praticar o fato gerador do IBS em valor inferior a R\$ 200.000,00 por ano; e

II - A pessoa cadastrada no Simples Nacional.

Art. 20. Os responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14 são obrigados à inscrição, nos termos do art. 19.

Art. 21. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão informar à ATN, no prazo de até 60 (sessenta) dias antes do início da sua entrada em vigor, os acréscimos ou reduções em suas alíquotas de referência definidos por lei ordinária.

Art. 22. O sujeito passivo deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico (DFe), que será regulamentado pela ATN.

Parágrafo único. A ATN regulamentará os deveres instrumentais aplicáveis aos responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14.

12. Agência Tributária Nacional (ATN)

12.1. Premissas

12.1.1. Conforme consta na justificativa da PEC 45/2019¹¹⁸, a arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto.

¹¹⁸ Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

12.1.2. Em nota técnica¹¹⁹, o CCiF formalizou a denominação de Agência Tributária Nacional para o comitê gestor do IBS.

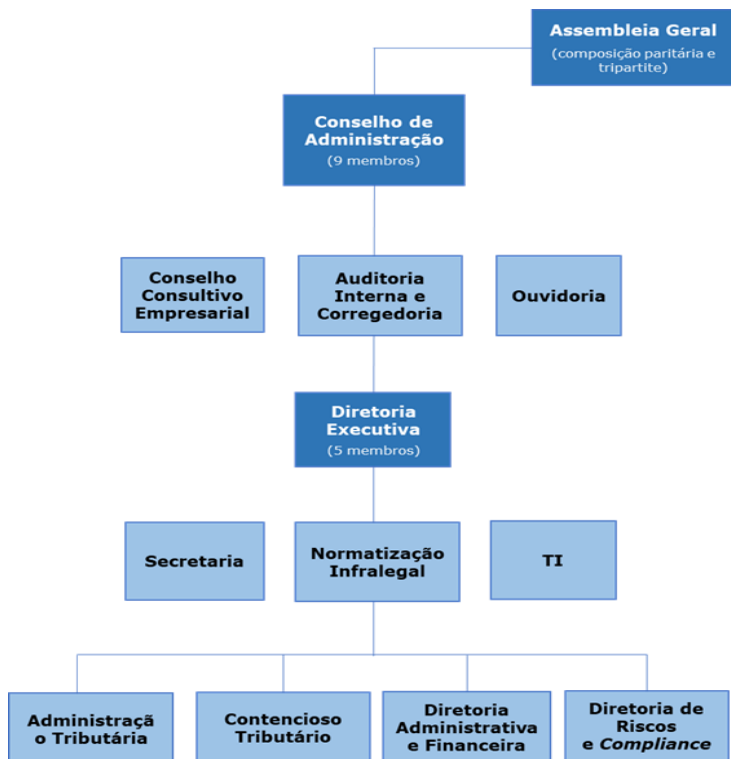
12.1.3. Por se tratar de um tributo pertencente à União, Estados e Municípios, tal como proposto na PEC 45/2019, a gestão do IBS deverá ser compartilhada de forma igualitária na ATN por esses entes federativos, a fim de harmonizar e fortalecer as relações federativas.

12.1.4. A estrutura organizacional da ATN, detalhada na *Nota Técnica: Agência Tributária Nacional*¹²⁰, considera as disposições da Proposta de Emenda 63/2019¹²¹ apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019, e pode ser assim representada:

¹¹⁹ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

¹²⁰ Idem.

¹²¹ Câmara dos Deputados. **Emenda 63/2019**, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.



12.2. Justificativa

12.2.1. Como comitê gestor do IBS, a ATN terá papel fundamental na viabilização do modelo proposto na PEC 45/2019. O objetivo da seguinte proposta de redação é contribuir com os debates a respeito da ATN. Muito embora alguns pontos sobre sua formulação ainda estejam pendentes, a redação proposta contempla a evolução dos debates realizados pelo Centro de Cidadania Fiscal e demais participantes do Grupo de Trabalho IBS Operacional, coordenado pelo diretor Nelson Machado.

12.2.2. A ATN terá natureza jurídica de autarquia sob regime especial da União, assim como o Banco Central (Lei 4.595/64) e as agências reguladoras, a exemplo da ANEEL (Lei 9.427/96) e a ANATEL (Lei 9.472/97).

12.2.3. A vinculação à União se faz necessária apenas para fins orçamentários. O caráter especial da ATN é justamente sua representatividade nacional, tripartite e paritária, necessária para gerir um imposto de competência compartilhada entre os entes federativos e instituir um federalismo verdadeiramente cooperativo no país.

12.2.4. A ATN será dotada de autonomia técnica, financeira e administrativa, necessárias para o desenvolvimento de suas atividades.

12.2.5. Como exposto no organograma acima, a ATN será estruturada de modo a compreender a Assembleia Geral, o Conselho de Administração e a Diretoria Executiva.¹²²

12.2.6. A Assembleia Geral é o órgão político e deliberativo da ATN e garantirá a representatividade tripartite e paritária dos entes federativos. Para assegurar a participação igualitária dos entes, propõe-se que cada habitante da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios corresponda a um voto para o respectivo ente, de modo que o total de votos será igual a três vezes o número de habitantes do Brasil. As deliberações, salvo a eleição dos membros do Conselho de Administração, deverão ser tomadas por maioria de três quartos dos votos.

12.2.7. O Conselho de Administração é o órgão técnico, que dirigirá de fato a ATN. Seus 9 membros serão eleitos pela Assembleia Geral e terão mandatos de 4 anos, sendo permitida uma recondução.

12.2.8. A Diretoria Executiva é o órgão executivo da ATN e será composta por 5 membros, aprovados pelo Conselho de Administração. A Diretoria Executiva e seus órgãos serão constituídos por servidores de carreira da administração tributária e das procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, selecionados e convidados para atuar na ATN.

12.2.9. Os arts. 26, 27 e 28 detalham a competência dos órgãos da ATN:

- A) Assembleia Geral: i) indicar e eleger os membros do Conselho de Administração; ii) aprovar o orçamento e as contas da ATN; e iii) aprovar o plano de cargos e salários;
- B) Conselho de Administração: i) aprovar a normatização infralegal do IBS; ii) aprovar a estrutura gerencial da Diretoria Executiva e demais órgãos; iii) indicar e aprovar os membros

¹²² Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

da Diretoria Executiva; iv) aprovar e encaminhar o plano de cargos e salários para Assembleia Geral; e v) aprovar o Regimento Interno da ATN e suas alterações;

C) Diretoria Executiva: i) elaborar e propor a normatização infralegal do IBS ao Conselho de Administração; ii) solucionar consultas a respeito da legislação do IBS; iii) elaborar e propor o orçamento da ATN à Assembleia Geral, garantindo que o financiamento da ATN será feito exclusivamente com a arrecadação do IBS e terá como limite o valor de três décimos por cento do valor do imposto arrecadado no exercício; iv) elaborar e submeter o plano de cargos e salários ao Conselho de Administração; v) convidar servidores das administrações tributárias e das procuradorias das fazendas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para atuarem na ATN; vi) reembolsar os órgãos de origem pela remuneração dos servidores convidados; e vii) elaborar e submeter o Regimento Interno da ATN e suas alterações ao Conselho de Administração.

12.2.10. Assim como defendido na *Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)*¹²³, para a eleição dos membros do Conselho de Administração pela Assembleia Geral, será permitida a adoção do instituto do voto múltiplo, previsto na Lei 6.404/76, que regula as sociedades anônimas no Brasil.

12.2.11. Na ATN, os órgãos de Administração Tributária e Contencioso Tributário serão subordinados à Diretoria Executiva, mas independentes entre si, para que não haja discussões sobre a imparcialidade no julgamento de processos administrativos tributários.

12.2.12. À Administração Tributária competirá: i) a aplicação do disposto na lei complementar do IBS, na normatização infralegal do IBS e as alíquotas fixadas pelas leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) a definição do plano nacional de fiscalização e coordenação de forma centralizada da atuação das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e iii) a indicação de servidores à Diretoria Executiva para atuação na ATN.

¹²³ Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

12.2.13. Como proposto na Emenda 63/2019¹²⁴, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019, propõe-se que os servidores em exercício na ATN e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estejam sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

12.2.14. Ao Contencioso Tributário competirá: i) o julgamento dos processos administrativos tributários; e ii) a articulação das procuradorias da fazendas nacional, estadual e municipal.

12.3. Proposta de redação

Art. 23. Fica instituída a Agência Tributária Nacional (ATN), autarquia especial para implementar federalismo cooperativo e compartilhado entre as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Parágrafo único. A ATN terá autonomia técnica, financeira e administrativa, nos termos das deliberações da Assembleia Geral.

Estrutura da ATN

Art. 24. A ATN terá a seguinte estrutura:

I - A Assembleia Geral é o órgão político e deliberativo da ATN constituído pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios, sendo que:

a) cada habitante da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios corresponderá a 1 (um) voto para o respectivo ente, de modo que o total de votos será igual a três vezes o número de habitantes do Brasil.

b) as deliberações, salvo a eleição dos membros do Conselho de Administração, serão tomadas por maioria de três quartos dos votos, não se computando os votos em branco.

¹²⁴ Câmara dos Deputados. **Emenda 63/2019**, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&file-name=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

II - O Conselho de Administração é o órgão técnico da ATN e será constituído por 9 (nove) membros eleitos pela Assembleia Geral, com mandatos de 4 anos, sendo permitida uma recondução.

III - A Diretoria Executiva é o órgão executivo da ATN e será constituída por 5 (cinco) membros aprovados pelo Conselho de Administração.

Parágrafo único. A Diretoria Executiva e seus órgãos serão constituídos por servidores de carreira da administração tributária e das procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, selecionados e convidados.

Competências dos órgãos da ATN

Art. 25. Competência da Assembleia Geral:

I - indicar e eleger os membros do Conselho de Administração, sendo que:

a) a eleição será feita por chapa ou por meio de voto múltiplo, no qual se atribui a cada habitante tantos votos quantos sejam os membros do Conselho de Administração.

b) no caso de escolha por voto múltiplo:

i) caberá à mesa que dirigir os trabalhos da Assembleia informar previamente a quantidade de votos presentes;

ii) a destituição de qualquer membro do Conselho de Administração pela Assembleia Geral importará destituição dos demais membros, procedendo-se a nova eleição.

II – aprovar o orçamento e as contas da ATN; e

III - aprovar o plano de cargos e salários.

Art. 26. Competência do Conselho de Administração:

I – aprovar a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços;

II – aprovar a estrutura gerencial da Diretoria Executiva e demais órgãos;

III - indicar e aprovar os membros da Diretoria Executiva;

IV - aprovar e encaminhar o plano de cargos e salários para a Assembleia Geral; e

V - aprovar o Regimento Interno da ATN e suas alterações.

Art. 27. Competência da Diretoria Executiva:

I - elaborar e propor a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços ao Conselho de Administração;

II - solucionar consultas a respeito da legislação do imposto sobre bens e serviços;

III - elaborar e propor o orçamento da ATN à Assembleia Geral, garantindo que o financiamento da ATN será feito exclusivamente com a arrecadação do IBS e terá como limite o valor de três décimos por cento do valor do imposto arrecadado no exercício;

IV - elaborar e submeter o plano de cargos e salários ao Conselho de Administração;

V - convidar servidores das administrações tributárias e procuradorias das fazendas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para atuarem na ATN;

VI - reembolsar os órgãos de origem pela remuneração dos servidores convidados; e

VII - elaborar e submeter o Regimento Interno da ATN e suas alterações ao Conselho de Administração.

Órgãos da Diretoria Executiva

Art. 28. A Administração Tributária será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I - aplicar o disposto nesta lei complementar, na normatização infralegal do IBS e as alíquotas fixadas pelas leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

II - definir o plano nacional de fiscalização e coordenar de forma centralizada a atuação das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e

III - indicar servidores à Diretoria Executiva para atuar na ATN.

Art. 29. Os servidores em exercício na ATN e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se

refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

Art. 30. O Contencioso Tributário será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I – o julgamento dos processos administrativos tributários; e

II – articulação das procuradorias da fazendas nacional, estaduais e municipais.

Referências Bibliográficas

Banco Mundial. **Doing Business 2020**. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>.

Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) 3.887/2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020.

Câmara dos Deputados. **Emenda 63/2019**, apresentada pelo deputado Luiz Flávio Gomes à PEC 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1804936&filename=EMC+63/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Alíquota única do IBS**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1706-Aliquota-unica-do-IBS_v4.pdf.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: IBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-IBS_ao_cumulativo_e_a_garantia_de_devolucao_dos_saldos_credores.pdf.

Centro de Cidadania Fiscal. **Nota Técnica: Agência Tributária Nacional (ATN)**. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_ATN_Corporation_V3.pdf.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. **The Modern VAT**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001.

LUKIC, Melina Rocha (2020). Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil, **JOTA**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020>.

LUKIC, Melina Rocha (2020). Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? **Conjur**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>.

Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP). **Lei Complementar do IBS**. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/nef---n-cleo-de-estudos-fiscais_lei-complementar-do-ibs-activity-6681908582826430464-FbVj.

OECD (2017), **International VAT/GST Guidelines**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

OECD (2019), **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**, OECD, Paris. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf

WILLIAM, David (1996). **Value-Added Tax** em THURONYI, Victor, ed. Tax Law Design and Drafting. Volume 1, International Monetary Fund. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch6.pdf>.

Anexo I - Lei Complementar Essencial do IBS (PEC 45/2019)

Fato Gerador

Art. 1º O fato gerador é a realização de negócio jurídico, oneroso, no desenvolvimento de atividade econômica, ou a importação, que tenha por objeto bem material ou imaterial, compreendidos os direitos, ou serviço, incluindo, mas não se limitando a:

- I - alienação;
- II - troca ou permuta;
- III - locação;
- IV - cessão, disponibilização, licenciamento;
- V - arrendamento mercantil; e
- VI - prestação de serviço.

Delimitação do Fato Gerador

Art. 2º Não constitui fato gerador:

- I - exportação de bem ou serviço, assegurada a manutenção do crédito conforme art. 3º;
- II - prestação de serviço decorrente de relação empregatícia, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes; e
- III - doação.

Não-Cumulatividade

Art. 3º Será garantido o aproveitamento de crédito do IBS recolhido e a devolução dos créditos acumulados em até 60 (sessenta) dias, contados a partir do requerimento.

§ 1º Não dará direito a crédito o IBS recolhido relativo a bens ou serviços a serem destinados para uso e consumo pessoal do sujeito passivo ou de pessoa relacionada, tais como sócios, dirigentes ou empregados.

§ 2º A ATN regulará os critérios para aproveitamento de crédito relativo a bens ou serviços de uso e consumo pessoal que são utilizados no desenvolvimento da atividade econômica, tais como transporte, alimentação e vestuário.

§ 3º Caso os bens e serviços sejam posteriormente destinados para uso e consumo pessoal, terão a saída proporcionalmente tributada pelo IBS.

Art. 4º O direito de aproveitamento dos créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data do recolhimento.

Local do Fato Gerador

Art. 5º Para definição da alíquota aplicável e destinação dos recursos do IBS, o fato gerador ocorrerá, tratando-se de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem móvel material, no local da entrega ou disponibilização do bem;

II - bem móvel imaterial, no local do domicílio do adquirente ou da pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem;

III - bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IV - prestação de serviço, no local do domicílio do tomador;

V - prestação de serviço executada na presença do tomador, no local da prestação;

VI - prestação de serviço relacionada à bem móvel material, no local da prestação;

VII - prestação de serviço relacionada à bem móvel imaterial, no local do domicílio do tomador;

VIII - prestação de serviço relacionada à bem imóvel, no local onde o bem imóvel está situado;

IX - prestação de serviço de transporte de passageiros, no local onde se inicia o transporte;

X - prestação de serviço de transporte de carga ou frete, no local da entrega do bem;

XI - prestação de serviço de comunicação em que há a transmissão por meio físico, no local da recepção dos serviços;

XII - prestação de serviço de comunicação por conexão móvel, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Na hipótese dos incisos II, IV, VII e XII, considera-se o local do domicílio o que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) dos seguintes critérios, que não indiquem informação conflitante entre si:

I - endereço fornecido pelo adquirente, ou pessoa que receber ou a quem for disponibilizado o bem ou tomador do serviço;

II - endereço de Protocolo da Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico;

III - endereço do dispositivo utilizado para contratação do negócio jurídico obtido por emprego de método de geolocalização;

IV - endereço atrelado ao cartão (crédito, débito ou congênere) utilizado para o pagamento do negócio jurídico;

V - localidade referente ao código de área da linha móvel ou da linha terrestre fixa utilizado para contratação do negócio jurídico; e

VI - endereço vinculado ao CPF ou CNPJ ou obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução do negócio jurídico.

§ 2º A ATN regulará o disposto no § 1º, podendo, inclusive, considerar critérios adicionais.

§ 3º Caso o pagamento seja realizado antes da entrega do bem, nos termos do art. 7º e art. 8º, o local de ocorrência do fato gerador será aquele previsto para realização da entrega.

Art. 6º O fato gerador ocorrerá, tratando-se de importação de:

I - bem, no local do domicílio do importador;

II - serviço, no local do domicílio do tomador.

§ 1º Para definição do local do domicílio, aplica-se o disposto no § 1º do art. 5º.

§ 2º Para fins deste artigo, considera-se prestado no Brasil o serviço destinado a tomador residente ou domiciliado no território nacional, para utilização ou consumo no país e cuja contraprestação envolver pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a residente ou domiciliado no exterior.

Momento de ocorrência do Fato Gerador

Art. 7º O fato gerador ocorre, em se tratando de negócio jurídico que tenha por objeto:

I - bem, no momento da entrega, disponibilização ou do pagamento, o que ocorrer primeiro; e

II - serviço, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, o que ocorrer primeiro.

Parágrafo único. O fato gerador do IBS ocorre, em se tratando de negócio jurídico de execução continuada ou fracionada que tenha por objeto:

I - bem, a cada entrega ou disponibilização, mesmo que parcial, ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e

II - serviço, na conclusão de cada etapa da prestação ou a cada pagamento, o que ocorrer primeiro.

Art. 8º O fato gerador ocorre, no caso de importação de:

I - bem material, no momento do desembaraço aduaneiro;

II - bem imaterial, no momento da disponibilização ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo bem a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

III - serviço, no momento da conclusão da prestação ou do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de importâncias a título de contraprestação pelo serviço a residente ou domiciliado no exterior, o que ocorrer primeiro.

Sujeito Ativo

Art. 9º Os sujeitos ativos do IBS são:

I - Para fins de definição de alíquota e destinação dos recursos, os entes definidos pelo local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 5º e art. 6º.

II - Para fins de administração e normatização infralegal do IBS, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma compartilhada, por meio da ATN.

Art. 10. O IBS pago pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado ao respectivo ente, para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, após dedução de montantes destinados a eventuais fundos.

Sujeito Passivo

Art. 11. O sujeito passivo do IBS é aquele que pratica o fato gerador do art. 1º na condição de fornecedor ou de pessoa que entregar, ceder, disponibilizar bem ou prestar serviço e que seja obrigado a se inscrever, nos termos dos art. 19.

Parágrafo único. O sujeito passivo do IBS é obrigado a recolher o imposto à Agência Tributária Nacional.

Art. 12. As plataformas digitais são responsáveis solidárias pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico previsto no art. 22.

Art. 13. O sujeito passivo do IBS na importação será:

I - o importador, no caso de importação de bem, assim considerado a pessoa natural ou jurídica que realize a entrada, no território nacional, de bem material ou a quem for disponibilizado bem imaterial de procedência estrangeira;

II - o tomador ou o contratante, no caso de importação de serviço.

Art. 14. São responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS na importação de bens e serviços:

I - o adquirente ou encomendante predeterminado de bem de procedência estrangeira, na hipótese de importação realizada por intermédio de pessoa jurídica importadora; e

II - no caso de importação de bem material de pequeno valor, bem imaterial ou serviço realizada por pessoa que não seja sujeito passivo do IBS:

a) o fornecedor, pessoa que realizar a entrega, cessão ou disponibilização de bem ou prestador de serviço não residente ou domiciliado no exterior; ou

b) as plataformas digitais domiciliadas no exterior, em relação aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio.

Parágrafo único. A definição de pequeno valor para fins de aplicação do inciso II será feita pela ATN.

Art. 15. Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócio jurídico que constitua fato gerador previsto no art. 1º realizado de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega.

Parágrafo único. Não são consideradas plataformas digitais as pessoas jurídicas que executem somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - procura de fornecedores, desde que não cobrem pelo serviço com base nas vendas realizadas.

Base de Cálculo

Art. 16. A base de cálculo do IBS é o valor do negócio jurídico que constitua o fato gerador previsto no art. 1º.

§ 1º Não integra a base de cálculo do IBS o montante do próprio imposto.

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros

tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembaraço aduaneiro.

§ 3º No caso de negócios jurídicos ou importações não representados em dinheiro ou entre partes relacionadas, a base de cálculo deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços.

Alíquota

Art. 17. A alíquota do IBS será a soma das alíquotas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º A alíquota da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será a alíquota de referência, observando o disposto no art. 119 do ADCT, com as reduções e os acréscimos que poderão ser estabelecidos por lei ordinária pelo respectivo ente.

§ 2º A alíquota será aplicada de acordo com o local do fato gerador, nos termos do art. 5º.

Art. 18. A alíquota de referência e os acréscimos ou reduções fixados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, não podendo haver diferenciação de acordo com o objeto do negócio jurídico, inclusive na importação.

Deveres Instrumentais

Art. 19. É obrigado à inscrição como sujeito passivo na Agência Tributária Nacional aquele compreendido no art. 11 que praticar o fato gerador do IBS em valor superior a R\$ 200.000,00 por ano.

§ 1º O disposto no caput não se aplica às pessoas cadastradas no Simples Nacional.

§ 2º Poderá ser inscrito como sujeito passivo do IBS:

I - A pessoa que praticar o fato gerador do IBS em valor inferior a R\$ 200.000,00 por ano; e

II - A pessoa cadastrada no Simples Nacional.

Art. 20. Os responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14 são obrigados à inscrição, nos termos do art. 19.

Art. 21. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão informar à ATN, no prazo de até 60 (sessenta) dias antes do início da sua entrada em vigor, os acréscimos ou reduções em suas alíquotas de referência definidos por lei ordinária.

Art. 22. O sujeito passivo deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico (DFe), que será regulamentado pela ATN.

Parágrafo único. A ATN regulamentará os deveres instrumentais aplicáveis aos responsáveis compreendidos no art. 12 e art. 14.

Agência Tributária Nacional (ATN)

Art. 23. Fica instituída a Agência Tributária Nacional (ATN), autarquia especial para implementar federalismo cooperativo e compartilhado entre as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Parágrafo único. A ATN terá autonomia técnica, financeira e administrativa, nos termos das deliberações da Assembleia Geral.

Estrutura da ATN

Art. 24. A ATN terá a seguinte estrutura:

I - A Assembleia Geral é o órgão político e deliberativo da ATN constituído pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios, sendo que:

a) cada habitante da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios corresponderá a 1 (um) voto para o respectivo ente, de modo que o total de votos será igual a três vezes o número de habitantes do Brasil.

b) as deliberações, salvo a eleição dos membros do Conselho de Administração, serão tomadas por maioria de três quartos dos votos, não se computando os votos em branco.

II - O Conselho de Administração é o órgão técnico da ATN e será constituído por 9 (nove) membros eleitos pela Assembleia Geral, com mandatos de 4 anos, sendo permitida uma recondução.

III - A Diretoria Executiva é o órgão executivo da ATN e será constituída por 5 (cinco) membros aprovados pelo Conselho de Administração.

Parágrafo único. A Diretoria Executiva e seus órgãos serão constituídos por servidores de carreira da administração tributária e das procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, selecionados e convidados.

Competências dos órgãos da ATN

Art. 25. Competência da Assembleia Geral:

I – indicar e eleger os membros do Conselho de Administração, sendo que:

a) a eleição será feita por chapa ou por meio de voto múltiplo, no qual se atribui a cada habitante tantos votos quantos sejam os membros do Conselho de Administração.

b) no caso de escolha por voto múltiplo:

i) caberá à mesa que dirigir os trabalhos da Assembleia informar previamente a quantidade de votos presentes;

ii) a destituição de qualquer membro do Conselho de Administração pela Assembleia Geral importará destituição dos demais membros, procedendo-se a nova eleição.

II – aprovar o orçamento e as contas da ATN; e

III - aprovar o plano de cargos e salários.

Art. 26. Competência do Conselho de Administração:

I - aprovar a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços;

II - aprovar a estrutura gerencial da Diretoria Executiva e demais órgãos;

III - indicar e aprovar os membros da Diretoria Executiva;

IV - aprovar e encaminhar o plano de cargos e salários para a Assembleia Geral; e

V - aprovar o Regimento Interno da ATN e suas alterações.

Art. 27. Competência da Diretoria Executiva:

I - elaborar e propor a normatização infralegal do imposto sobre bens e serviços ao Conselho de Administração;

II - solucionar consultas a respeito da legislação do imposto sobre bens e serviços;

III - elaborar e propor o orçamento da ATN à Assembleia Geral, garantindo que o financiamento da ATN será feito exclusivamente com a arrecadação do IBS e terá como limite o valor de três décimos por cento do valor do imposto arrecadado no exercício;

IV - elaborar e submeter o plano de cargos e salários ao Conselho de Administração;

V - convidar servidores das administrações tributárias e procuradorias das fazendas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para atuarem na ATN;

VI - reembolsar os órgãos de origem pela remuneração dos servidores convidados; e

VII - elaborar e submeter o Regimento Interno da ATN e suas alterações ao Conselho de Administração.

Órgãos da Diretoria Executiva

Art. 28. A Administração Tributária será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I - aplicar o disposto nesta lei complementar, na normatização infralegal do IBS e as alíquotas fixadas pelas leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

II - definir o plano nacional de fiscalização e coordenar de forma centralizada a atuação das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e

III - indicar servidores à Diretoria Executiva para atuar na ATN.

Art. 29. Os servidores em exercício na ATN e os servidores de carreira da administração tributária dos entes federados estarão sujeitos à legislação administrativa aplicável aos servidores federais, no que se refere à responsabilidade funcional, limite de remuneração, correição e sanções administrativas.

Art. 30. O Contencioso Tributário será órgão submetido à Diretoria Executiva e terá como competência:

I – o julgamento dos processos administrativos tributários; e

II – articulação das procuradorias das fazendas nacional, estaduais e municipais.